موسوعة د. أمين لطفى فى المراجعة

المراجعة لأغراض مختلفة

(الكتاب العاشر)

أستاذ دكتور

أمين السيد احمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

استاذ المراجعة بجامعة القاهرة

القاهرة

٢٠٠٣-٢٠٠٤

المراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية

المراجعة الاجتماعية

المراجعة البيئية

الخدمات ذات الصلة بالمراجعة

(خدمات التصديق)

اختبار المعلومات المستقبلية

الفحص المحدود

فحص فعالية نظم الرقابة الداخلية

الفحص لأغراض مختلفة

خدمات التأكيد

خدمات الثقة فى الويب

خدمات الثقة فى النظم

مراجعة التجارة الالكترونية

إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

بسم الله الرحمن الرحيم

" وسارعوا الى مغفرة من ربكم وجنة عرضها
السموات والأرض أعدت للمتقين ، الذين ينفقون
فى السراء والضراء والكاظمين الغيظ والعافين
عن الناس والله يحب المحسنين ".

(صدق الله العظيم)

ما بال هذا الزمان
يضن علينا برجال
ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس
ويفكرون بحزم ويعملون بعزم
ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولا : التدرج العلمى : -

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٧٨ .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٨٦.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٨٩ .

ثانيا : التدرج الوظيفى : -

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٧٨/١٢/٣١ حتى ١٩٨٦/١/٣٠ .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٨٦/١/٣١ حتى ١٩٨٩/١١/٢٨ .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٨٩/١١/٢٩ حتى ١٩٩٤/٤/٢٦ .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من٢٠٠١/٣/٢٧ .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ٢٠٠١/٣/٢٨ حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .

ثالثا : الجمعيات العلمية :-

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

رابعا : الأبحاث العلمية :-

١- دراســـة وتقييم فعالية فحص نموذج تقرير فحص أنحرافات التكلفة بأستخدام تحليل المحاكاة .

٢- تقويــم سياســات الفحص الضريبى وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية مع إطار محاسبى مقترح .

٣- نمـــوذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الاخطار والمخالفات بأستخدام نظرية الأختبار الأستراتيجية .

٤- أستخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الأحتمال المقيد فى تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية .

٥- تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى بأستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية .

٦- تحــليل وتقييــم قــرارات التخلى عن المشروعات الأستثمارية قبل أنتهاء عمرها الاقتصادى وآثار قيم تصفيتها على مجال إعداد الموازنة الأستثمارية .

٧- دراســة قرارات تحديد الأهمية النسبية فى مجال تخطيط عملية المراجعة بأستخدام نظم الخبرة .

٨- دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلى نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبى مقترح للتطبيق فى مصر .

٩- قيــاس وتحـليل حساسية عدم ألتزام الممولين للعوامل المؤثرة دراسة مقارنة مع التطبيق فى مصر .

١٠- نحــو إطــار عام لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية فى شركات القطاع العام .

١١- دراسة تحليلية تقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على المبيعات.

١٢- نحــو منهج متكامل لتقييم وتقرير المراجعيين لمقدرة العميل على الأستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال .

١٣- آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية) .

١٤-دراسة أختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق أعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين .

١٥-دراسة أختبارية للعوامل والخواص المؤثرة فى جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المستخدمين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية .

١٦-فحص وأختبار طرق تقييم معاينة عملية المراجعة بأستخدام منهجية التوزيع المرجعى للمحاكاة .

١٧-نمذجة ومحاكاة خصائص متغيرات وأخطاء المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفاعلية أداء طرق التقدير الأحصائية عند معاينة عملية المراجعة .

١٨-مدخل كمى لتطوير دور المحاسبين الحياديين فى تحسين جودة ودقة التنبؤات والتوقعات المالية والأفصاح عنها فى ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دراسة أختبارية وتجريبية) .

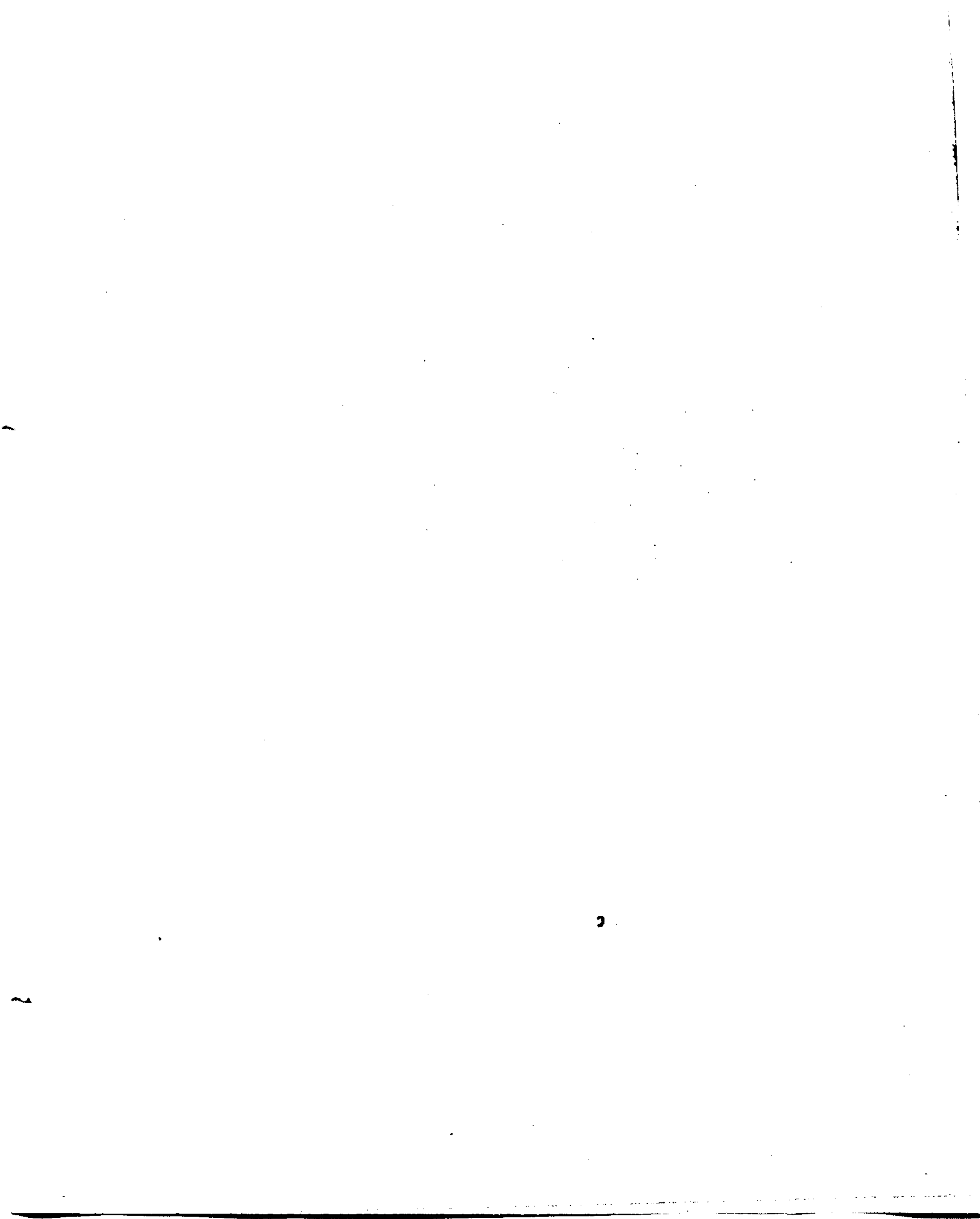
١٩-دراسة أختبارية لتأثير أستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وأختبار أستراتيجيات المراجعة اللاحقة .

خامسا : الكتب المؤلفة والصادرة عن دور نشر معترف بها وتحمل رقم إيداع :-

١) المراجعة المتقدمة .	٩١/١٩٥٢
٢) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .	٩١/٧٢٩٧
٣) أرشادات المراجعة .	٩٢/٨١٦٢
٤) إجراءات وأختبارات المراجعة .	٩٢/٧٠٦٧
٥) تخطيط عملية المراجعة .	٩٤/١٠١٥٤
٦) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى.	٩٠/٨٧٣٩
٧) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين.	٩١/٨٣٩٩
٨) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .	٩١/٧٢٩٥
٩) الضريبة على أرباح شركات الأموال .	٩١/٧٢٩٦
١٠) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية.	٩٤/١٠١٥٣
١١) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .	٩٣/١٠١٥٥

١٢) بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .	٩٣/١٠٩٨٥
١٣) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .	٩٤/١٠٠٢٧
١٤) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .	٩٤/١٠٠٢٦
١٥) أعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .	٩٤/١١٧٢٨
١٦) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .	٩٥/٢٦٢٥
١٧) أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .	٢٥/٢٨٨٦
١٨) أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .	٩٥/٩٦٦١
١٩) أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .	٩٥/١١٣٠٨
٢٠) المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين.	٩٦/٣٠٤٦
٢١) معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .	٩٦/٩٢٧٠
٢٢) الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات.	٩٦/٩٨٠٠
٢٣) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .	٩٦/٩٨٠١
٢٤) تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .	٩٦/١٠٥٧٥
٢٥) معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .	٩٦/١١٩٢٢
٢٦) تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشآت الأعمال .	٩٧/٩٨٦٥
٢٧) التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .	٩٧/٩٨٦٤
٢٨) الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية [illegible]	٩٧/٩٩٧٤

٢٩) المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار .	٩٨/١٧٥٢
٣٠) المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .	٩٨/١٧٥٣
٣١) الأفصـــاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة ودور وأجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .	٩٨/١٠٢٠٢
٣٢) مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور ولجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .	٩٨/١٣٣٩٧
٣٣) المحاسبة الضريبية في شركات السياحة .	٩٨/١٤٧٦٣
٣٤) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول .	٩٩/٣٨١٠
٣٥) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الضرائب .	٢٠٠٠/٢١٨٥
٣٦) دراسات متقدمة في المراجعة .	٢٠٠٠/٢٧١٧
٣٧) التحليل المالى الاساسى للاستثمار فى الاوراق المالية .	٢٠٠٠/٢٧١٦
٣٨) المحاســبة عن الأسهم والسندات المتداولة فى بورصة الأوراق المالية .	٢٠٠٠/٤٩٦٦
٣٩) المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع.	٢٠٠٠/١٥١٥٨
٤٠) كيف تراجع حسابات منشأة	٢٠٠٠/١٥١٥٧
٤١) معايير المراجعة المصرية – دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية .	٢٠٠١/٥٢١٧
٤٢) المراجعة في ظل عالم متغير .	٢٠٠١/١٣٧٨٧
٤٣) الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعها فى ضوء المعايير المحاسبية .	٢٠٠١/١٥٤٩٤
٤٤) مراجعة تكنولوجيا المعلومات .	٢٠٠٢/٣١٨٧
٤٥) مراجعة نظم الرقابة الداخلية .	٢٠٠٢/١٣١٥٤
٤٦) الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة فى المراجعة	٢٠٠٢/١٤٧٠٨
٤٧) المعايير الدولية للمراجعة وايضاحات تطبيقاتها (الجزء الأول)	٢٠٠٢/١٨٧٥١
٤٨) المعايير الدولية للمراجعة وايضاحات تطبيقاتها (الجزء الثانى)	٢٠٠٢/١٨٧٥١



مقدمة

مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة

Different Audits For Different Purposes

يهــتم هــذا الكتاب بدراسة وتبيان كيف تختلف عمليات المراجعة حسب الغرض منها – من منظور نظرى تطبيقى .

فــإذا كــان يمكــن تــبويب المراجعة حسب المستفيد الرئيسى منها الى مــراجعات خارجيــة وداخلية **External and Internal Audits**، فانه يمكن تصــنيفها حســب الهدف الرئيسى من القيام بها الى مراجعات للقوائم المالية **Financial Statements Audits** ، ومــراجعة الإلتزام **Compliance Audits** ومراجعات تشغيلية أو مراجعة العمليات **Operational Audits**

وقد تطورت خدمات المراجعة نتيجة للتطورات فى الظروف والمتغيرات الاقتصــادية والأجتماعية والسياسية ، فنتيجة لمتطلبات الأيزو وإدارة الجودة الشاملة ظهرت أهمية وحتمية عمليات مراجعات الجودة **Quality Auditing**، ونــتيجة الأهــتمام بالمســئولية الأجــتماعية ومــا تبعه من ظهور المحاسبة الأجــتماعية تضافرت عديد من العوامل للمطالبة بايجاد مفهوم جديد للمراجعة تحكمــه مجموعة من المعايير بغرض فحص وتقييم الجانب الأجتماعى لأداء المنشأة ، وقد أطلق على ذلك المفهوم المراجعة الأجتماعية **Social Auditing**، وأســتجابة للاهتمام المتزايد للمنشأة بالرقابة على الأداء البيئى على نحو أكثر فعاليــة ومــدى ألــتزامها بالقوانين واللوائح المتعلقة بالبيئة فقد كانت البداية

الحقيقية للمراجعة البيئية Environmental Auditing في أواخر الثمانينات بعد أن كانت يتم أدائها من قبل ضمن مراجعات الأداء الأجتماعي .

وهناك عديد من العوامل وراء تطوير المراجعة الحكومية Governmental Auditing حيث تنامت الحاجة الى مراجعة الاداء الحكومى لعجز المراجعة المالية أو مراجعة الألتزام بصورتها التقليدية عن مد المسئولين والسلطات ومستخدمى المعلومات بمعلومات ملائمة عن أداء المؤسسات الحكومية وشركات قطاع الأعمال العام ، فأداء تلك النشاطات يتم عادة في ظل بيئة غير تنافسية ، وبدون مراجعة الأداء يصعب تحديد مقدرة الإدارة الحكومية على أستخدام قدراتها بأقتصاد وكفاءة وفعالية .

وتستدعى عملية الخصخصة وتقييم الشركات عموما فى مختلف مراحلها الكثير من المعارف المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة ، حيث تعتبر الخصخصة ذات أبعاد أقتصادية وإدارية ومالية ، ولنجاح تلك العملية يتعين إدراك مسئولية المراجعة ، والتى تساعد على إيجاد توازن دقيق وعادل بين المصالح عند تقييم الشركات بدرجة تحقق الوصول الى القيمة التى تنصف جميع الأطراف أو ما يعرف بالقيمة المنصفة Equitable Value وليس مجرد تحقيق القيمة العادلة Fair Value ، ومن هنا تعتبر مراجعة الخصخصة Privatization Auditing أحد أبرز الجوانب التى تحظى بأهتمام أجهزة الرقابة العليا فى العالم أجمع .

وعادة ما تؤدى مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية عديد من الخدمات المرتبطة بابداء الرأى والتى يطلق عليها خدمات التصديق Attestation Services وهى تهدف الى إضفاء الثقة والمصداقية على تأكيدات الإدارة التى تتضمنها القوائم المالية ، وتتمثل أبرز تلك الخدمات فى عمليات المراجعة Audits سواء أكانت لأغراض عامة او خاصة General or Special Purposes

الفصل الأول : المراجعات الخارجية

١/١ طبيعة المراجعة الخارجية .

١/٢ أنواع المراجعات .

١/٣ الحاجة الى المراجعة الخارجية وحتميتها وفوائدها .

١/٤ متطلبات تأهيل المراجع .

١/٥ حياد أستقلال المراجع الخارجى .

١/٦ معايير المراجعة الخارجية وإيضاحات تطبيقاتها .

١/٧ عناصر المراجعة الخارجية للقوائم المالية .

الفصل الثانى : المراجعات الداخلية

٢/١ طبيعة وتطور أهداف المراجعة الداخلية .

٢/٢ المـــراجعة الداخلية ودورها فى الرقابة الداخلية والمراجعة المالية والتشغيلية .

٢/٣ متطلبات تأهيل وحياد المراجع الداخلى .

٢/٤ معايير ممارسة المراجعة الداخلية .

٢/٥ دليل آداب وسلوك المراجع الداخلى .

٢/٦ العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين .

٢/٧ دراســة المـــراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

الفصل الثالث : المراجعة التشغيلية

٣/١ طبيعة المراجعة التشغيلية وأهميتها .

٣/٢ الأختلاف بين المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية .

أو كانت ممثلة فى الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية **Limited Review of Interim Financial Statements** أو خدمات تجميع القوائم المالية **Compilation** أو أداء إجراءات متفق عليها **Agreed Upon Procedures** أو خدمات أختبار المعــلومات الماليــة المستقبلية **Examination of Prospective Financial Information** .

ونتيجة لأن تلك الخدمات التقليدية التى تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونيــة تعتــبر أقل ملائمة لمستخدمى القرارات . ولا سيما فى ظل عصر تكنولوجيا المعلومات ، فقد تطورت المراجعة من حيث المفهوم والنطاق بشكل جوهرى أستجابة للطلب المتزايد من الجمهور ، بحيث تم التوسع والتطور فى تقديم تلك الخدمات من المراجعات **Audits** الى خدمات التصديق **Attestation** الى خدمات التأكيد **Assurance Services** ، حيث أمتد نطاق خدمات المراجعة الى التأكيد على مصداقية المعلومات فى ظل تكنولوجيا المعلومات، ومراجعة الأدوات المالية المشتقــة **Derivative Instruments** ، وتقييم أصول منشآت الأعمــال فى ظــل بيئة عالمية متغيرة فضلا عن مراجعة نظم الرقابة المالية **Nonfinancial Controls** ، بالإضافة الى مراجعة معاملات التجارة الإلكترونية **Electronic Commerce** عن طريق أداء خدمات الثقة فى النظم **Sys Trust** ، وخدمات التأكيد عن طريق إضفاء الثقة فى مواقع شبكة الأنترنت **Web Trus**.

وتأسيسا على أهمية ذلك المرجع وتحقيقا لأهدافه فقد تم تنظيمه وتخطيطه وتقسيمه الى احد عشر فصلا تركز جميعها بشكل متعمق على دراسة الجوانب الــنظرية والتطــبيقية للانــواع المختلفة لعمليات المراجعة الموجهة لتحقيق الأغراض المختلفة للمستخدمين على النحو التالى :-

الفصل السادس : المراجعات البيئية

٦/١ مفهوم وأهداف المراجعة البيئية .

٦/٢ حتمية المراجعة البيئية والعوامل التى أدت الى خلق الطلب عليها.

٦/٣ متطلبات المراجعة البيئية والقائمين على تنفيذها .

٦/٤ أنواع المراجعات البيئية .

٦/٥ دراسة المراجعة للأمور البيئية عند أداء مراجعة القوائم المالية .

٦/٦ المراجعة البيئية الخارجية فى مصر .

الفصل السابع : المراجعات الحكومية

٧/١ أنواع وخصائص التنظيمات الحكومية .

٧/٢ الإطار العام للمحاسبة فى التنظيمات الحكومية .

٧/٣ مبادئ المحاسبة فى التنظيمات الحكومية .

٧/٤ طبيعة المراجعة الحكومية وحتميتها .

٧/٥ عناصر المراجعة الحكومية .

٧/٦ معايير المراجعة الحكومية .

٧/٧ معوقات تطبيق مراجعة أداء الوحدات الحكومية .

٧/٨ ملحق – الجهاز المركزى للمحاسبات ودوره فى المراجعة الحكومية.

الفصل الثامن : مراجعات الألتزام

٨/١ طبيعة مراجعات الألتزام .

٨/٢ مراجعة الألتزام الحكومية .

٨/٣ دراسة الألتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية .

ويتسـم ذلـك الكتاب بتركيزه على دراسة كافة أنواع عمليات المراجعة نظـريا وتطـبيقيا ، ويـتميز ذلك الكتاب بأنه يغطى ويشرح بالتفصيل جميع ايضـاحات معايير المراجعة سواء الصادرة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين الى الوقت الحاضر ، وقد تم مراعاة أن يكون أسلوب ومدخل الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن الشكلية والتعقيد ، والإقتراب من الحداثة والتطوير ، ويعتمد الكتاب عـلى تزويد القارئ أياً كان دارساً أو مزاولاً بمرجع علمى وعملى فى مجال المـراجعة وفقاً للأغراض المختلفة ، ومن ثم فهو موجه الى جميع الأطراف المرتـبطة ببيئة المحاسبة والمراجعة سواء فى مجال الأعمال أو أسواق رأس المـال ، فذلـك الكتاب يفيد كافة الدارسين من الباحثين فى مرحلة الدراسات العليا (الدبلوم والماجستير والدكتوراه) أو الطلاب فى مرحلة البكالوريوس – قسـم المحاسبة ، وكافة المهنيين من المحاسبين والمراجعين سواء المزاولين لـلعمل الحر أو العاملين بمنشآت الأعمال الخاص أو العام سواء التى تمارس نشـاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً أو مالياً أو حكومياً رقابياً ، كذلك فإن هذا الكـتاب فى غايـة الأهميـة عند إستخدامه فى إعداد برامج تعليمية مستمرة لأغراض التدريب والإستشارات .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطـريقة مستحدثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتـبة العربية نظريا أو تطبيقيا ، ويرجو المؤلف أن يكون قد وفق في اخـراج كـتاب متكامل لأغراض مختلفة فى المراجعة طبقا لأحدث المعايير المهـنية ، ويكـون بذلـك قد أسهم في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى .

والحمد لله سبحانه وتعالى على نعمه والشكر لله على توفيقه فى إتمام ذلك المرجع الذى يعد من أهم الكتب الأساسية فى علم المراجعة . وختاما بعد الشكر الدائم الى الله يتقدم المؤلف الى كل من ساعد فى خروج ذلك العمل الى دائرة النور ويتوجه لهم بالدعاء ليجزيهم الله خير الجزاء .

وأسأل الله العلى القدير أن يجعل ذلك العمل خالصا لوجهه الكريم وهو من وراء القصد وهو الموفق .

والله الموفق ،،،

وعلى الله قصد السبيل ،،،

المؤلف

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

أستاذ المحاسبة-تخصص المراجعة

الفصل الأول

المراجعات الخارجية

الفصل الاول

المراجعات الخارجية

External Audits

١/١ طبيعة المراجعة الخارجية .

١/١/١ مفهوم المراجعة .

١/١/٢ المراجعة والمحاسبة .

١/٢ انواع المراجعات

١/٢/١ التبويب حسب الهدف الرئيسى عن عملية المراجعة .

- مراجعات القوائم المالية .
- مراجعات الالتزام .
- المراجعات التشغيلية .

١/٢/٢ التبويب حسب المستفيدين الرئيسيين .

- المراجعات الخارجية .
- المراجعات الداخلية .

١/٣ الحاجة الى المراجعة الخارجية وحتميتها وفوائدها .

١/٣/١ حتمية المراجعة الخارجية وعوامل الطلب عليها .

- تعارض المصالح .
- التباعد .
- التعقيد .
- عواقب الاخطاء .

١/٣/٢ الفوائد المشتقة من المراجعات الخارجية للقوائم المالية .

١/٤ متطلبات تأهيل المراجع .

١/٤/١ المراجع الخارجي ومراقب الحسابات والمحاسب القانوني.

١/٤/٢ متطلبات تأهيل المراجع في الولايات المتحدة الامريكية .

١/٤/٣ متطلبات تأهيل المراجع في ظل معايير المراجعة الدولية .

١/٤/٤ متطلبات تأهيل المراجع في مصر .

١/٥ حياد واستقلال المراجع الخارجي .

١/٥/١ طبيعة واهمية حياد المراجع الخارجي .

١/٥/٢ حياد واستقلال المراجع في دليل الممارسة المهنية ومعايير رقابة جودة الاداء .

١/٥/٣ حياد واستقلال المراجع في معايير المراجعة الدولية .

١/٥/٤ حياد واستقلال المراجع في التشريع المصري .

١/٦ معايير المراجعة الخارجية وايضاحات تطبيقاتها .

١/٦/١ معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

١/٦/٢ المعايير العامة لخدمات ابداء الرأى .

١/٦/٣ معايير المراجعة الدولية .

١/٧ عناصر المراجعة الخارجية للقوائم المالية .

١/١ طبيعة المراجعة الخارجية The Nature of External Auditing

١/١/١ مفهوم المراجعة Audit Definition

أشـــتق مصـــطلح المـــراجعة **Audit** بمعناه اللفظي من الكلمة اللاتينية **Audire** والذي يعني الاستماع ، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع[١].

أمـــا المـــراجعة بمعـــناها المهني فقد تم تعريفها بأنها عبارة عن عملية منهجية منظمة **systematic process** للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة إثبات الخاصـــة بمزاعم وتأكيدات مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية وتحديـــد مـــدى تمشـــي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة .

ويتلائم ذلك التعريف مع كافة الأغراض المختلفة لعملية المراجعة حيث تنطـــبق الصـــيغة العريضـــة لذلك التعريف على مراجعة القوائم المالية ، أو مـــراجعة الالتزام بسياسات أو قوانين ولوائح معينة ، كما ينطبق أيضا على المـــراجعة التشـــغيلية التي تهدف إلى مراجعة كفاية أداء الأعمال والاستخدام الاقتصادي للموارد .

مـــن خلال التعريف السابق يتضح أن عملية المراجعة تتضمن بوجه عام العناصر التالية :-

---

[١] نشأت المراجعة في الأصل من أكثر من ٢٠٠٠ عاما ، حيث يشير التاريخ القديم الى أنها بدأت في مصر أولا ثم في بلاد الرومان والإغريق بعد ذلك ، حيث كان يتم تسجيل العمليات النقدية ثم يتم مراجعتها للتأكد من صحتها ، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات المالية بصوت مرتفع ، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم ، وقد تحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد اكتشاف طريقة القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عام ١٤٩٤م عن طريق العالم الإيطالي Luca paciolo .

١- أن المراجعة تعتبر عملية منظمة **systematic process** حيث تتم من خلال عـدة مـراحل متتابعة بشكل منطقي، وتعتمد على التخطيط المسبق في برنامج مراجعة يحدد الخطوات المتتابعة لأداء عملية المراجعة.

٢-إن المراجعة تتضمن عملية فحص أو بحث أو جمع أو تقييم لأدلة الإثبات بشكل موضوعي . وتمثل تلك العملية جوهر المراجعة ،وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المراجع أن يحتفظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.

٣-إن مجـال المـراجعة يتمـثل في فحص مزاعم وتأكيدات ترتبط بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية .

٤-يـتعين أن تكـون هناك معايير مقررة موحدة يتم في ضوئها تقييم تلك النـتائج وتحديد مدى تمشي أو تطابق المزاعم معها . فتلك المعايير هي مجموعة القواعد التي تمكن المراجع من تقييم ما إذا كانت المزاعم تمثل الحقائق القائمة .

٥-تشـير عـبارة توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين إلى ضرورة إعداد تقريـر مـراجعة مكتوب باعتباره وسيلة الاتصال حيث يهدف الى تبليغ نتائج عملية الفحص إلى الأطراف المعنية.

١/١/٢ المراجعة والمحاسبة Auditing and Accounting

يشـير مفهـوم المحاسـبة إلى عملية تسجيل وترتيب وتلخيص وتجميع الـبيانات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمنشأة بطريقة منهجية منطقية لأغراض إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات .

بوجـه عام توفر البيانات المحاسبية والنظم المحاسبية المرتبطة بتشغيل المـواد الخـام التي تمثل مدخلات للمراجعة ،وللمحاسبة وظيفتان هما وظيفة القيـاس ووظيفـة توصـيل المعلومات التي تمكن مستخدميها سواء داخليين

(الإدارة) أو خـــارجيين (أصحاب المصلحة) من اتخاذ قراراتهم ، ومن أجل تفهم تلك النظم والبيانات يتعين على المراجعين أن يكون أولا محاسبين حيث يـــلزم الإلمام بالمحاسبة وممارستها من قبل المراجعين ، حيث يجب أن يكون المراجعين خبراء بما قام به المحاسبين .

ورغمـــا عن ذلك فإن العمليات المرتبطة بكل من المحاسبة والمراجعة تعتبر مختلفة ، حيث تعتبر المحاسبة عملية تصويرية **Imaging process** أو عملية إنشائية **constructive** لانهـــا تتضـــمن تحديد وتنظيم وتوصيل المعلومات من أجل عكس الأحـــداث الاقتصادية ، بينما المراجعة تعتبر عملية انتقادية أو تحليلية **Critical or Analytical process** حيث أنها تتضمن جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة وتوصيل النـــتائج الـــتي تتأسس على تلك الأدلة والتي تشير إلى عدالة عكس نتائج الأحداث الاقتصادية التي تمت عن طريق العملية المحاسبية . فعملية المراجعة إذن تتضمن عمـــلية فحـــص بالإضافة إلى عملية تقرير ،وموضوع أي عملية مراجعة هو في العـــادة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، فمعظم الأدلة التي يجمعها المراجع ويقوم بتقييمها تتكون من معلومات مأخوذة من الـــنظام المحاسبي ،والتأكيدات عن التصرفات والأحداث الاقتصادية التي يعنى بها المـــراجع هي في معظم الأحيان تأكيدات عن عمليات محاسبية وأحداث أخرى لها أهميـــة محاسبية وأرصدة ناتجة عن هذه العمليات والأحداث ، وأخيرا فإن المعايير المعلـــنة الـــتي يجـــب أن تـــتطابق معها التأكيدات المحاسبية هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting principles (GAAP)** .

بوجه عام تؤدي المحاسبة إلى خلق قوائم مالية ومعلومات أخرى مفيدة ، إلا أن المراجعة لا تؤدي عادة إلى خلق تلك المعلومات المحاسبية ، وإنما هي تهدف إلى إضفاء الثقة على تلك المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقويمها بطريقة تحليلية انتقادية ، وتوصيل نتائج ذلك التقويم إلى المستخدمين المعنيين.

١/٢أنواع المراجعات Types of Audits

يمكن تبويب المراجعات إلى عدة أنواع – حسب وجهة النظر المتبعة في التـــبويب ، وبوجه عام يمكن تصنيف المراجعة حسب الهدف الرئيسي منها، وطـــبقا للمســـتفيدين الرئيســـيين منها . ورغماً عن تلك الأنواع المتعددة من المراجعات إلا أن لديها نفس الخصائص العامة ، بغض النظر عما إذا كانت عمـــلية مـــراجعة مالية أم مراجعة التزام أم مراجعة تشغيلية ، وسواء كانت عملية المراجعة قد تمت عن طريق اطراف خارجية (المراجعين الخارجيين) أم أطراف داخلية (المراجعين الداخليين) ،حيث تتضمن كافة المراجعات:–

- عمليات فحص وتقييم منظم لأدلة الإثبات بغرض التأكد من أن القوائم أو التصرفات سواء للأفراد أو للوحدات تتطابق مع المعايير المقررة.
- توصـــيل نتائج الفحص والتقييم في تقرير مكتوب حيث يتم إعداد تقرير مكتوب بنتائج عملية الفحص والتقييم إلى الجهة التي قامت بتعيين وتكليف القائم بالمراجعة.

١/٢/١التبويب حسب الهدف الرئيسي من عملية المراجعة

Classification by primary Audit objective

تأسيســـا على الهدف الرئيسي لعملية المراجعة توجد ثلاثة أنواع رئيسية لعمـــلية المراجعة هي: مراجعات القوائم المالية ، مراجعات الالتزام بالإضافة إلى المراجعات التشغيلية.

مراجعات القوائم المالية Financial statements audits

تمثل عملية مراجعة القوائم المالية فحص للقوائم المالية للمنشأة والتي يتم إعدادهـــا للمساهمين والأطراف الأخرى المستفيدة خارج المنشأة ، بالإضافة

إلى فحص دليل الإثبات المؤيد للمعلومات التي تتضمنها تلك القوائم المالية . ويتم أداء تلك العملية عن طريق أحد الخبراء المتخصصين الذي يعتبر مستقلا عن المنشأة بغرض التعبير عن رأي عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالـــة عـــن المركز والأداء المالي للمنشأة وتتمشى مع المتطلبات القانونية والتنظيمية المحددة .

وفـــي ضوء تعريف المراجعة السابقة ، تتمثل خصائص مراجعة القوائم المالية على النحو التالي :-

١- إن مراجعة القوائم المالية هي عملية منظمة باعتبار أن أنها تتأسس على الطـــريقة العلمية ،حيث يتم تخطيط عملية المراجعة ووضع استراتيجيتها بشكل يرتبط باختبار وتقويم أدلة الإثبات لتحقق هدف عملية الراجعة .

٢- إن مراجعة القوائم المالية ترتكز على الحصول على أدلة إثبات وتقويمها بشكل موضوعي .

وتـــتكون أدلة الإثبات المرتبطة بمراجعة القوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساســية (كدفاتـــر اليوميـــة ودفاتـــر الأستاذ) والمعلومات المؤيدة (كالفواتير والشيكات والبيانات الناتجة عن الاستفسار (الملاحظة والجرد والمصادقات) ويتم الحصول على أدلة الإثبات وتقويمها بموضوعية ، حيث يقوم المراجع بالاحتفاظ باتجاه مستقل عند اختبار وتقويم أدلة الإثبات .

٣- إن موضـــوع عمـــلية المراجعة المالية هي تأكيدات ومزاعم الإدارة في القوائم المالية .

تحـــتوي القوائـــم الماليـــة على تأكيدات مقدمه من الإدارة لتوصيلها إلى مســـتخدمي تـــلك القوائـــم ، وتتمثل تلك التأكيدات في الوجود (أو الحدوث) والمـــلكية والالـــتزامات ، والـــتقييم (التخصيص) ، والشمول (أو الاكتمال) والعرض والإفصاح .

٤- إن هدف عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل في تكوين رأي المراجع في التأكيدات المرتبطة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية محل المراجعة ومدى تطابق تلك التأكيدات مع معايير مقررة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٥- تتطلب مراجعة القوائم المالية أن يتم توصيل نتائج مدى تطابق تأكيدات القوائم المالية مع المعايير المقررة (والمحددة لتكوين أساس التقويم) عن طريق تقرير المراجعة .

مراجعات الالتزام Compliance Audits

ويشار إليها بمراجعات الأداء والتنفيذ حيث يتمثل الغرض منها تحديد ما إذا كان الفرد أو المنشأة أو الوحدة محل المراجعة Auditee قد تصرفت (أو تقوم بالتصرف) طبقا لإجراءات أو لوائح مقررة عن طريق أحد السلطات على سبيل المثال إدارة المنشأة أو إحدى الجهات الرقابية .فتلك المراجعات تهدف إلى معرفة مدى تنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة أو قوانين أو لوائح أو تعليمات أو التقيد بعقود .

وعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق خبراء متخصصين سواء داخليين أو خارجيين عن الوحدة محل المراجعة والذين يتم تعيينهم عن طريق السلطة التي قامت بتحديد الإجراءات واللوائح التي يتعين التقيد بها وحيث يتم التقرير عن نتائج تلك العملية إلى الجهات ذات السلطة .

ومن أمثلة تلك المراجعات عمليات المراجعة التي تتم على الإقرارات الضريبية التي يقوم بها الفاحص الضريبي لتحديد مدى تمشى الاقرار لقوانين الضرائب والتعليمات الصادرة بشأنها ، كذلك عمليات المراجعة التي يقوم بها المراجعون الداخليون لمعرفة مدى التزام الموظفين بتنفيذ السياسات الإدارية

المقــررة من جانب الشركة ، أو عمليات المراجعة التي يقوم بها المراجعون الحكوميون للتأكد من تنفيذ القوانين والأنظمة الحكومية ، أو عمليات المراجعة الــتي تــتم لبعض عناصر القوائم المالية لتحديد مدى الالتزام بنصوص أحد العقود مثل عقود قرض السندات .

المراجعات التشغيلية Operational Audits

و يشــار إليها بالمراجعات الإدارية ، وتتضمن تلك المراجعات الفحص والــتقييم المنهجي المنظم لأعمال المنشأة التي يتم أدائها بهدف تحسين كفاءة وفعاليــة المنشــأة التي يتم أدائها بهدف تحسين كفاءة وفعالية المنشأة وتحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمال ،ولا شك أن استخدام الموارد بكفاية يشير إلى تحقيــق أعــلى إنــتاج أو أداء ممكن في حدود قدر معين من التكاليف ، فــالقدرة عــلى زيــادة الإنتاج أو الأداء دون تكاليف إضافية يفيد أنه يمكن استخدام الموارد بكفاءة أفضل ، كما يشير الى تحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمــال ، فتنفيذ تلك البرامج أو الأعمال بفعالية يتأسس على مدى تطابق النتائج للخطط الموضوعة .

وعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق خبراء متخصصين داخليين أو خــارجيين . وقــد يــتم تطبيق المراجعات التشغيلية على المنظمة كوحدة واحدة أو على قطاع أو مكون محدد على سبيل المثال شركة تابعة أو قسم أو إدارة ، وقد تكون أهداف عمليات المراجعة التشغيلية واسعة على سبيل المثال تحســين الكفاءة الشاملة للمنشأة ، أو قد تكون ضيقة حيث يتم تصميم عملية المــراجعة من أجل حل مشكلة محدودة على سبيل المثال دراسة مدى وجود معدل دوران مبالغ فيه للعاملين الرئيسيين .

١/٢/٢ التبويب حسب المستفيدين الرئيسيين

Classification by primary audit beneficiaries

تأسيساً على المستفيدين الرئيسيين لعمليات المراجعة (حيث يتم أداء عمليات المراجعة بغرض تحقيق أهداف هؤلاء المستفيدين) يمكن تبويب تلك المراجعات إلى عمليات مراجعة خارجية وعمليات مراجعة داخلية.

المراجعات الخارجية External audits

تتمثل المراجعات الخارجية في عمليات المراجعة المؤداة لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين **External auditors**، ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال ، ومجال تلك المراجعة تتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية **Financial audits** ، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير **المراجعة المقبولة والمتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)** ، ولعل أكثر عمليات المراجعة الخارجية المؤداة بشكل أكثر شيوعاً المراجعة الإلزامية **compulsory audit** حيث تلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب للحسابات من خلال الجمعية العامة مقابل أتعاب معينة تطبيقاً لأحكام القانون ، ومع ذلك فإن مراجعة الالتزام التى يتم أدائها عن طريق مصلحة الإيراد الداخلي تعتبر مثالاً على المراجعة الخارجية أيضاً . [١]

---

[١] الأصل أن تكون عملية المراجعة اختيارية بحيث يرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المنشأة وغيرهم من أصحاب المصالح ، وهذا هو المعمول به عند مراجعة شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، حيث أن المراجعة المالية تضفي الثقة إلى الحسابات المعتمدة عند تحديد أنصبة الشركاء وحقوقهم المالية وبصفة خاصة الشريك الموصي غير المسموح له بالتدخل في الإدارة ، كذلك فعن طريق المراجعة تطمئن البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المراجع الخارجي عند طلب قرض معين ، فضلاً عن أهمية تقديم تلك الشركة إقراراً ضريبياً مصحوب بقوائم مالية معتمدة من مراجع خارجي تطبيقاً لقانون الضرائب على الدخل . ومع ذلك فإن تعيين المراجع الخارجي أمراً حتمياً عن طريق شركات الأموال تطبيقاً لأحكام قانون الشركات وقانون سوق رأس المال كذلك فقد تنص التشريعات في عديد من البلدان على أن كافة الشركات التي يزيد رأس مالها عن رقم معين أو يزيد رقم أعمالها عن حد معين يتعين أن يقوم مراجع خارجي بالتصديق على قوائمها المالية السنوية.

المراجعات الداخلية Internal Audits

علـــى الـــنقيض مـــن المراجعات الخارجية يتم أداء المراجعات الداخلية لأطـــراف داخل منشآت الأعمال عادة ما تتمثل في الإدارة ، وقد يتم أداء تلك العمـــليات عـــن طـــريق العامـــلين بالمنشآت ذاتها (يطلق عليهم المراجعين الداخليين **Internal auditors**) أو عن طريق موظفين متعاقدين مع مصدر خارج المنشأة غالبا أحد مكاتب المحاسبة ، ومع ذلك ففي أيا من الحالتين فإن تـــلك المراجعات يتم أدائها تطبيقا لمتطلبات محددة عن طريق الإدارة ، وقد تكـــون تـــلك المـــراجعات ذات مدى واسع أو ضيق ، وقد تكون ذات طبيعة مستمرة أو غير متصلة ، فقد تكون ذات غرض واسع يتمثل في فحص مدى ملائمـــة ومســـتوى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية للمنشأة ، أو قد تكون ذات غـــرض ضيق يتمثل في فحص سياسات وإجراءات المنشأة المرتبطة بالتأكد من الالتزام بتعليمات الصحة والأمان .

وبوجـــه عام تتميز المراجعات الداخلية بأنها أنشطة تقييمية داخل المنشأة لخدمـــة إدارتها ، ومن الشائع أن يقوم بأدائها إدارة المراجعة الداخلية للمنشأة حيـــث يتمثل مجال عملها في عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المنشأة ككل.

وقـــد أصبحت المراجعة الداخلية أحد أدوات هيكل الرقابة الداخلية وهي تهدف إلى مساعدة الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام وأنشطة المنشـــأة ، وفي الوقت الحالي تطورت تلك المراجعات بحيث أصبحت تغطي نظـــم فـــرعية لمـــراجعات داخلية مثل مراجعة الإنتاجية ، مراجعة الأداء ، مـــراجعة الكفاءة ، المراجعة البيئية ، مراجعة الجودة ، المراجعة التشغيلية ، المراجعة الاجتماعية .

وتتمثل مخرجات تلك المراجعات الداخلية في تقارير تقدم إلى مجلس الإدارة أو لجان المراجعة **audit committee** مباشرة ،ويجب أن تكون إدارة المراجعة الداخلية مستقلة ، ويتحقق ذلك الاستقلال تنظيميا عن طريق تبعيتها إلى مجلس الإدارة مباشرة .

١/٣ الحاجة إلى المراجعة الخارجية وحتميتها وفوائدها .

The need, necessity and benefits of external Audits

١/٣/١ حتمية المراجعة الخارجية وعوامل الطلب عليها .

إن نجاح عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية تعتمد على المعلومات المالية المتوافرة ، وحتى يمكن اعتبار تلك المعلومات مفيدة يتعين أن تكون ملائمة وقابلة للاعتماد عليها ، وإذا كان الطلب على المحاسبة ينبع من أنها نظام يخلق المعلومات للمستخدمين المعنيين وأصحاب المصالح بما فيها الإدارة ذاتها ، ألا أن المراجعة الخارجية هي التي تؤكد على توافر هاتين الخاصيتين في المعلومات ، من هنا يمكن القول أن حاجة متخذي القرارات إلى تلك المعلومات الملائمة وذات المصداقية هي التي خلقت الطلب على خدمات المراجعة .

ويمكن القول بأن هناك عدة مشاكل ترتبط بالمعلومات المقدمة من معديها إلى مستخدميها ، ولعل توفير الإجابة عليها هي التي تؤكد على حتمية المراجعة الخارجية وعوامل الطلب عليها . ويمكن صياغة تلك المشاكل في الأسئلة التالية :-

- ما هي الأسباب التي قد تجعل المعلومات المتضمنة في التقارير المالية غير قابلة للاعتماد عليها ؟

ب - لماذا يكون من الأهمية لمستخدمي تلك التقارير أن تكون تلك المعلومات ذات مصداقية ؟

ت - لمـــاذا لا يمكن لمستخدمي التقارير أن يقوموا بمراجعة المعلومات التي تتضمنها بأنفسهم ؟

لاشـــك أن الإجابـــة عـــلى تلك الأسئلة تطرح مشكلة هامة هي مخاطر المعلومات **information risk** أو بعبارة أخرى احتمال عدم ملائمة أو مصداقية المعـــلومات المقدمـــة من موردها أو معدها (إدارة الشركة) إلى مستخدميها (المستثمرين وحملة الأسهم ، والبنوك أو أصحاب المصالح. .)

والمـــراجعة الخارجيـــة باعتبار أنها تقدم تقريرا رسميا مكتوبا عن إبداء الرأي أو للتصديق على صدق وعدالة عرض القوائم المالية ، ومدى إمكانية الاعـــتماد عـــلى التأكيدات التي تتضمنها والتي يقوم بتوفيرها طرف مسئول أخـــر هو معد المعلومات - الإدارة ، من ثم تساعد المراجعة الخارجية على تخفيـــض تـــلك المخاطـــر عـــن طريق تعزيز الثقة في المعلومات ودرجة مصداقيتها . وتؤكد العوامل التالية على حتمية المراجعة وزيادة الطلب على خدماتها .

١ - تعارض المصالح conflict of interests

قد يكون هناك تعارض في المصالح والأهداف بين معدي المعلومات الماليـــة والأطراف الخارجية المعنية ولمستخدمي تلك المعلومات ، فعادة ما يقـــوم مديرو منشآت الأعمال بإعداد القوائم المالية والتقارير بشكل من شأنه تحســـين صورة المنشأة وبالتالي تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها ، ولا شـــك أن مســـتخدمي تلك القوائم المالية يرغبون في أن تعبر المعلومات التي تتضـــمنها القوائـــم الماليـــة بصدق وعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالهـــا وتدفقاتهـــا النقدية بدرجة دقة معتدلة قدر الإمكان ، ومع ذلك فإنهم

يدركون أن المديرين ربما يتحيزون عند إعداد تقاريرهم بحيث تعكس أداء وأمور المنشأة المالية التي تدل على حسن أدائهم ، حيث قد تؤدي تلك التحفيزات إلى وجود قدر من التحيز الشخصي عند إعداد تلك المعلومات .

من هنا قد يتضح وجود تعارض محتمل في المصالح بين معدي ومستخدمي القوائم المالية فضلا عن اختلافهم في أهدافهم المستقبلية ،ولذلك تلعب المراجعة الخارجية دورا حيويا في المساعدة على التأكد من أن المديرين يقدمون معلومات قابلة للاعتماد عليها ، وإدخال الاطمئنان للمستخدمين عند حصولهم على تلك المعلومات عن طريق عكس الأمور المالية بشكل صادق وعادل.

٢ - التباعد Remoteness

في ظل انفصال الملكية عن الإدارة أصبح من الطبيعي وجود تباعد مكاني وزماني بين معدي ومستخدمي المعلومات ، فحتى يطمئن المستخدمون الخارجيون لصدق وشمولية ودقة تلك المعلومات يتعين أن يتم مراجعتها ، ولن يتأتى لهؤلاء المستخدمين مراجعتها والتحقق منها بأنفسهم نتيجة لعديد من العوامل القانونية والاقتصادية والمالية ،حيث ليس لدى هؤلاء المستخدمين الحق القانوني في فحص دفاتر وسجلات الشركة ، وقد لا يكون لديهم الوقت أو المهارة الكافية لاداء تلك المهمة إن كان ذلك عمليا وقانونيا.

من هنا كان ضرورة الاعتماد على المراجعة الخارجية الحيادية التي تهدف إلى اختبار المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة ذاتها والتحقق من صحتها ودقتها وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات نيابة عن مستخدميها.

ونتيجة الى ظهور الشركات المساهمة ، وطرح رأس مال الأسهم في الاكتتاب مع ظهور صور جديدة لتمويل مشروعات التوسع والأنفاق الاستثماري عن طريق إصدار الأسهم والسندات ، فضلا عن اقتراض الأموال من المؤسسات المالية ، الأمر الذي أدى إلى ظهور مفهوم الملاك الغائبين

Absentee owners أو حملة الأسهم ، وقيام المديرون بالعمل كوكلاء **Agents** عـن المسـاهمين والذين يشار إليهم بالأصيل **principals** يتعهدون بالوفاء بوظيفـة الوكالـة ، ونـتيجة لأن الملاك الغائبين لا يمكنهم ملاحظة أعمال وتصـرفات المديرين ، كما قد تكون هناك معلومات غير متماثلة **information Asymmetry** بيـن المديـرين والملاك الغائبين ونتيجة لذلك فقد يكون هناك احتمال متزايد لوجود مخالفات معتمدة او غير معتمدة ، ومن هنا تنشأ الحاجة الى وجود طرف حيادى يقوم بفحص تلك السجلات المحاسبية حيث ان مستخدمى المعلومات لن يكون لديهم الوقت او المهارات الكافية للقيام بتلك المهمة .

٣- التعقيد Complexity

تطـورت احجام منشآت الأعمال وزادت أنشطتها ومشروعاتها وتعقدت بالـتالي معاملاتهـا ، من ثم زاد حجم المعلومات وتعقدها والنظم المحاسبية المرتبطة بها وتباينت مشاكل المحاسبة عن تلك المعاملات ،على سبيل المثال المحاسـبة عـن عمليات الاندماج ، وسيطرة الشركات القابضة على التابعة والمحاسبة عن الأدوات المالية المشتقة وعمليات التجارة الإلكترونية .

وقـد ترتب على تعقد العمليات ومشكلات المحاسبة فيها احتمال تحريف تـلك المعـلومات في السجلات والقوائم والتقارير ،وقد ادى ذلك الى ظهور الحاجـة إلى خدمـات المراجعة الخارجية ، حيث أن المستخدمين الخارجيين للـتقارير الماليـة أقل قدره في تقييم جودة المعلومات بأنفسهم ، ولذلك تكون هـناك حاجة واضحة إلى فحص تلك المعلومات عن طريق مراجع خارجي يـتميز بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال ومن ثم يتوافر له الخبرة والكفاءة والاتجـاه الذهني الحيادي الضروري لفهم أنشطة المنشأة وعملياتها وأنظمتها المحاسـبية ، وإبـداء الرأي على أن تلك المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية قد تم عرضها بعدالة وصدق طبقا للمعايير المقررة.

اثار وعواقب الأخطاء Consequences of errors

بوجـــه عام تؤثر المعلومات على القرارات التي يتخذها المستخدمون فإذا ما أسس هؤلاء المستخدمون قرارات على معلومات مضللة بالقوائم المالية ، من ثم فإنهم سوف يعانون من خسائر مالية خطيرة .

فعلى سبيل المثال عندما تكون المؤشرات المالية عامل رئيسي عند اتخاذ قـــرارات الافــتراض ، وحيث أن تلك المؤشرات تؤثر على عواقب القرار بالتالي فإن تلك المعلومات يكون لها نتائجها الهامة الأمر الذي يتطلب التحقق مـــن دقــتها ومصـــداقيتها . وبالمـــثل غالبا ما يؤسس المستثمرون قراراتهم الاســـتثمارية على القوائم المالية للمنشأة ، ولا شك أن القوائم التي تشير إلى وجـــود تدفقـــات نقدية موجبه للمنشأة رغما عن أنها في الواقع تدفقات نقدية سالبة يترتب عليها عواقب وخيمة نتيجة تضليل المستثمرين .

وهنا تلعب المراجعة الخارجية الحيادية دورا هاما عن طريق التعبير عن رأي يؤكـــد بدرجـــة معقولة على مصداقية وملائمة المعلومات التي تتضمنها الـــتقارير الماليـــة وتأسيسا على ذلك تعتبر المراجعة الخارجية للقوائم المالية ذات ضـــرورة حتمية ، ويتميز الطلب عليها بأنه قائم ونامي بشكل مستمر ، خاصـــة فـــي ظل تعدد أفراد الطرف الثالث ومستخدمي القوائم المالية ، وفي ذات الوقـــت في ظل حاجة الإدارة كوكيل عن الملاك الغائبين الي ما يضفي الصـــدق والمصـــداقية على المعلومات المفصح عنها للأصيل وهو ما تحققه بلاشك المراجعة الخارجية للقوائم المالية لا سيما وأن الذي سيقوم بتلك العملية الحيادية مراجع خارجي مستقل يتميز بالتأهيل والخبرة ، كما يتحمل المسئولية القانونيـــة والمهـــنية أمام العملاء من مستخدمي القوائم المالية أو الإدارة معد القوائـــم المالية بالإضافة إلى المنظمات المهنية والمجتمع ككل مما يعظم دور المراجعة الخارجية ويخفض مخاطر المعلومات المالية.

بـناء عـلى ما تقدم يتضح بجلاء أن هناك عديد من العوامل التي أثرت عـلى خـلق مـدى الحاجـة للمراجعة الخارجية ، ورغما عن ذلك فإن تلك العوامل قد تشير إلى صوره مبسطة للتعبير عن الحاجة الضرورية للممارسة الحالية للمراجعة ، ومع ذلك فإنه قد يعرض حقيقة التطور الأصلي للمراجعة فبيـنما قـد يوجـد فـي ادبيات المراجعة بعض الجدل على أن الطلب على المـراجعة قـد نشأ من القوانين واللوائح التنظيمية على سبيل المثال القوانين الخاصة بتنظيم وتداول الأوراق المالية في أسواق المال (البورصات) ، إلا أن الدليل التجريبي لم يدعم وجهة النظر هذه ، حيث توضح الأبحاث والدراسات عـلى أن نسبة ٨٢% من الشركات في بورصة نيويورك قد تمت مراجعتها عـن طريق مراجعين خارجيين حياديين ، كما توجد أيضا أدلة إثبات إضافية تشـير الى أن الطـلب على المراجعة قد نشأ نتيجة تعاقد عديد من الشركات غير الخاضعة لقوانين أسواق الأوراق المالية على خدمات المراجعة.

وعـلى ذلك فحيث تعمل منشآت الأعمال دائما في سوق حر يكون هناك طـلب متزايد ومتنامي على خدمات المراجعة ، وإذا ما كانت قوانين أسواق المـال تفرض مثل ذلك الطلب على خدمات المراجعة ، فإن تلك القوانين لا تغطـي كافـة تـلك الشـركات ، ومن ثم فإن الطلب المتزايد على خدمات المـراجعة يـرجع بسبب أن المراجعة الخارجية تلعب دورا حيويا وذو قيمة كـبيرة لـلرقابة عـلى العلاقـات الوكالية بين المنشأة ومساهميها ومديريها والعاملين فيها ومقرضيها أو عملائها .[1]

(١) لمزيد من التفاصيل يراجع :-

١ – د. أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة في ظل عالم متغير ، موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة ، الكتاب الأول ، دار النهضة العربية – القاهرة ٢٠٠٢.

١/٣/٢ الفوائد المشتقة من المراجعات الخارجية للقوائم المالية

Benefits of external financial audits

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة ، وعلاقة الوكيل (الإدارة) بالملاك الغائبين (الأصل) ، بالإضافة إلى دلالات العديد من العوامل التي لعل أبرزها تعارض المصالح المحتمل بين معدي ومستخدمي القوائم المالية وعدم قدرة مستخدمي القوائم المالية على التحقق من مصداقية المعلومات بأنفسهم ، فقد اصبحت للمراجعة الخارجية ضرورة حتمية نتيجة للعوائد المشتقة منها سواء للمستخدمين أو المنشآت محل المراجعة او للمجتمع ككل ، ويتم عكس تلك العوائد من خلال المبدأ الأساسي للمراجعة الخارجية المتمثل في اضفاتها قيمة مضافة للمعلومات عن طريق تعزيز الثقة والمصداقية وجودة التقارير المالية التي يمكن أن تمد المديرين والمسئولية بملاحظات واستنتاجات بناءة ومدروسة ، ومن ثم المساهمة الفعالة في تشغيل عمليات المنشآت وأسواق رأس المال وأصحاب المصالح والجمهور ،ويمكن ابراز ذلك من خلال المناقشة الموضحة ادناه .

المستخدمين Users

تتمثل القيمة المضافة للمراجعة الخارجية لمستخدمي القوائم المالية في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية التي يقدمها المعدون وهي إدارة المنشأة ، وتنشأ تلك المصداقية والقابلية للاعتماد من ثلاثة صور من أنواع الرقابة التي يمكن أن توفرها عملية المراجعة الخارجية الحيادية:-

أ- رقابة مانعة Preventive control

إن العاملين المرتبطين بتشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية للنشأة والذين يعرفون أن عملهم سوف يخضع للتدقيق والتمحيص من المراجع من الارجح أن يعملون بعناية وحرص أكثر مقارنة بما سيقومون

بعمله في ظل غياب عملية المراجعة . ومن الارجح أن العناية الإضافية التي يراعيها العاملين تمنع على الأقل بعض الأخطاء من الحدوث.

ب- رقابة الاكتشاف Detective control

حتى إذا قام العاملين في الشركة محل المراجعة بتشغيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية بعناية كبيرة ، فما تزال الأخطاء قد تستمر في الحدوث. وقد يكتشف المراجع تلك الأخطاء أثناء عملية المراجعة الامر الذى يتعين معه ان تنال عناية الادارة وضرورة قيامها بتصحيحها قبل نشر القوائم المالية.

جـ - الرقابة على التقرير Reporting control

إذا اكتشف المراجع أخطاء جوهرية في القوائم المالية وأشار إليها للإدارة، إلا أن الإدارة رفضت أن تقوم بتصحيحها ، فإن المراجع يجب أن يلفت الانتباه إلى تلك الأخطاء عن طريق التحفظ في تقرير المراجعة ،بتلك الطريقة فإن مستخدمي القوائم المالية يتم إعلامهم بأنه في رأي المراجع أن المعلومات المقدمة غير قابلة للاعتماد عليها .

الشركات محل المراجعة Auditees

أثناء أداء عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية يصبح المراجع على اعتياد كامل بالمنظمة وأنشطتها وأنظمتها المحاسبية بالإضافة إلى كافة أمورها المالية . بالإضافة إلى ذلك فإن المراجع يتميز بانه مؤهلا وذو خبرة كافية كما يجب ان يكون شخص حيادي موضوعي خارجيا عن المنشأة محل المراجعة .

تلك العوامل تضع المراجع في مركز مثالي للقيام بعديد من الخدمات للمنشأة بخلاف خدمات المراجعة مثل التوصية بالتحسينات ، وتطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية الأخرى، والتخطيط الضريبي والاستثماري والمالي بالإضافة إلى الإدارة العامة للمنظمة . بالإضافة لذلك يكون من

الضـــروري أن يكـــون المراجع قادرا على تقديم النصيحة عن بعض الأمور مـــثل مدى مناسبة عوائد الأسهم وموقف السيولة ،و يعتبر تقديم تلك الخدمات ذات قيمـــة معادلـــة تمامـــا لخدمـــات عملية مراجعة منشأت الأعمال محل المراجعة، وفي هذا الصدد فقد تم الإشارة إلى ما يلي :-

"في كثير من الحالات في حالة وجود تلك الخدمات الإضافية التي تجعل عمـــلية المـــراجعة ذات قيمـــة اقتصادية من وجهة نظر الإدارة . يجب على المراجع المهني أن يكون يقظا دائما للفرص التي تكون متاحة لتقديم الخدمات المهـــنية، الا انـــه فـــي ذات الوقت يتعين ان يتحمل مسئولياته بشكل واعي لمستخدمي القوائم المالية محل المراجعة .

وعلى الرغم من قيمة تلك الخدمات لمنشآت الأعمال محل المراجعة فإن هناك خطورة محتملة يحتاج المراجعون أن يضعها في أذهانهم وتبدو واضحة فـــي الســـنوات الحديثة ، حيث تطورت الأتعاب المدفوعة عن طريق عملاء المراجعة لمراجعيهم عن خدمات بخلاف المراجعة إلى نطاق واسع لدرجة أنه في بعض الحالات تعادل أتعاب تلك الخدمات قيمة أتعاب عملية المراجعة بل وربما تزيد عنها فى احيان كثيرة .

وقد أدى ذلك إلى مخاوف ألا يكون المراجعين مهتمين بشكل كاف بأداء واجـــبات المـــراجعة ممـــا يؤثر على استقلال المراجعين عند تقديم خدمات بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة .

المجتمع ككل Society as a whole

خـــلال المائة وخمسين عاما السابقة تعاظم حجم منشآت الأعمال وزادت احجـــام أنشطتها وتعقد عملياتها ، وكلما زاد حجم تلك المنشآت كلما اكتسبت تلك المنشآت قوة اجتماعية واقتصادية وسياسية ، وقد أصبحت الآن الشركات الوطنية الضخمة أو الشركات متعددة الجنسية تسيطر على حياة أفراد المجتمع

بل وتتحكم فى كامل المجتمعات أو أصبح لها تأثير رئيسي على المجتمع بوجه عـــام . ومع ذلك ففي ظل مجتمع ديموقراطي فإن تلك القوة لم تعد مطلقة ، حيـــث اصـــبح للمجـــتمع الاختيارات والتوازنات المصممة ذاتيا لمنع إساءة الاســـتخدام المحـــتمل لتـــلك القوة وأصبحت المساءلة مطلوبة لإدارة الشركة كوســـيلة للـــتأكد مـــن أنها لن تسئ استعمال القوة وقد أصبحت محل مساءلة للاســـتخدام المســـئول عن الموارد التي يعهد بها إليهم . حيث يتم تأمين تلك المحاسبة عن المسئولية بصفة رئيسية عن طريق وضع متطلبات معينة ،حيث يجب ان يقوم مديرو الشركة بالأتي:-

- **تقديـــم قوائـــم ماليـــة سنوية متاحة للنشر العام تهدف إلى التقرير عن استخدامهم للموارد .**
- **تقديم تلك القوائم المالية للفحص عن طريق خبير مستقل وهو ما يشار إليها بعملية المراجعة .**

لذلك فإن المراجعين قد ينظر إليهم على أنهم فرد متكامل من عملية تأمين محاســـبة المســـئولية عن إدارات المنشآت والتي تقوم بالرقابة على واستخدام موارد المجموعات العديدة في المجتمع على سبيل المثال حملة الأسهم وحملة القروض والدائنين والعاملين والموردين والعملاء والجمهور العام. ويتم تعيين مـــراجع الشـــركة قانونا عن طريق حملة الأسهم وهم الذين يتم تقديم تقرير المـــراجعة إليهـــم . وفي الواقع فإن كافة أصحاب المصالح مع ذلك هم الذين يوفـــرون الموارد إلى إدارة الشركة (أو هؤلاء الذين يتأثرون بقرارات إدارة المنشـــأة) ولديهـــم مصـــلحة في عملية محاسبة المسئولية والتي تعتبر عملية المراجعة جزء منها .

لذلـــك فبالإضـــافة إلى حماية مصالح مستخدمي القوائم المالية عن طريق إعطاء المصداقية إلى القوائم المالية وتوفير خدمات ملحقة إضافية أخرى إلى

منشـــات الأعمـــال محل المراجعة ،ولذلك فإن المراجعة الخارجية التي تعمل كعنصـــر لـــلرقابة الاجـــتماعية داخـــل عملية المساءلة المحاسبية للشركة قد اصبحت أيضا ذات قيمة كبيرة للمجتمع ككل.

١/٤ متطلبات تأهيل المراجع

١/٤/١ المراجع ومراقب الحسابات والمحاسب القانونى

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية **American Accounting Association (AAA)** كل من المحاسبة والمراجعة على النحو التالي:-

تعـــرف المحاســـبة **Accounting** بأنها عبارة عن عملية قياس وتوصيل معـــلومات ماليـــة تمكن مستخدمى تلك المعلومات من اتخاذ أحكام وقرارات مدروسة ، ويتم توصيل تلك المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية فى شكل قوائم وتقارير مالية .

بينما تعرف المراجعة **Auditing** بأنها عبارة عن عملية منظمة ومنهجيه **لجمـــع وتقويـــم ادـــله إثبات بشكل موضوعى – والتى تربط بتأكيدات بشأن** تصرفات وأحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق والتوافق بين تلك التأكيدات والنتائج والمعايير المقررة ، وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين .

فموضـــوع اى عمـــليه مراجعة غالبا هى ما يكون المعلومات المحاسبية الـــتى تحـــتويها القوائـــم المالية والدفاتر والسجلات للمنشأة محل المراجعة ، ومعظـــم ادـــله الاثبات التى يجمعها المراجع وتكون محل تقويمه تتكون من المعـــلومات المأخوذة من النظام المحاسبي ، وكذلك فأن التأكيدات التى تتعلق بالتصـــرفات والأحـــداث الاقتصادية والتى يعنى بها المراجع ترتبط بعمليات محاســـبية وأحـــداث أخرى لها أهمية محاسبية ، وكذلك فأن المعايير المقررة الـــتى يجـــب أن تـــتطابق معهـــا التأكيدات المحاسبية هى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)**

فلاشك أن المراجعة لا تؤدى إلى خلق البيانات أو المعلومات المحاسبية، وأنما تهدف إلى إضفاء الثقة **Reliability** على تلك المعلومات ، بالإضافة الى زيـــادة قيمـــتها المضـــافة وامكانيـــة الاعتماد عليها ، عن طريق ما يقوم به المـــراجع مـــن فحـــص وتقويـــم لتـــلك المعلومات وتوصيل نتائج ذلك إلى المستخدمين .

وإذا كـــانت مســـئولية المـــراجع تتمثل فى إبداء راية حول عدالة القوائم المالية وعرضها للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، فأن مسئولية أعداد تلك القوائم والمعلومات المحاسبية التى تتضمنها تقع على عائق إدارة الوحـــدة (الطرف المعد **Preparer**) ، فطبقا لمعيار المراجعة الدولي رقـــم (١) تتضمن مسئولية إدارة المنشأة الاحتفاظ بسجلات محاسبه مناسبة ، وتطويـــر أنظمـــة ضـــبط داخـــلية بالإضافة إلى اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية اللازمة والمحافظة على أصول المنشأة ، الا أن مراجعة تلك القوائم وأنظمة الرقابة لا يعفى الإدارة من مسئولياتها تجاه المستخدمين لها **Users** ، ويـــتم إضفاء الثقة على تلك القوائم والتحقق من عدالة عرض القوائم المالية عن طريق وظيفة المراجعة التى تتم عاده عن طريق مراجع حيادى .

وقـــد يشار إلى القائم بعمليه المراجعة فى كتابات المراجعة بعدة تعبيرات مثل مراقب الحسابات أو المراجع أو المحاسب القانونى ورغما عن ذلك يلزم التفرقة بين تلك الاصطلاحات لأنها ليست ألفاظا مترادفة ، حيث قد يتم النظر إلى اصطلاح المراجع بأنه أقل من اصطلاح المحاسب القانوني ، على اعتبار أن خدمـــات المحاســـب القـــانوني تتضمن خدمات المراجعة وخدمات أخرى بخـــلاف المراجعة ، إلا أنه من الناحية الأخرى فأن تعبير المراجع قد يكون اشـــمل مـــن مفهـــوم المحاسب القانوني ، على اعتبار أن الاصطلاح الأول يتضـــمن المـــراجع الخارجي والمراجع الداخلي على حد السواء ، ومن جهة

أخـــرى فـــأن تعبير مراقب الحسابات هو أقل من تعبير المراجع والمحاسب القـــانوني عـــلى أساس أن أيا منهما يقوم بتلك الوظيفة بالإضافة إلى وظائف أخرى بخلاف وظيفة الرقابة على الحسابات . ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالي:–

المراجع ومراقب الحسابات

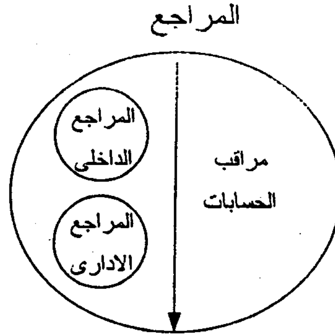
يـــتميز تعريف المراجعة الذى وضعته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه قد وضـــع بصيغة واسعة حتى يتلائم مع الأغراض المختلفة لعمليه المراجعة ، ومن ثم فأنه ينطبق على عمليات مراجعة القوائم المالية **Financial Audits** ، أو مراجعه مدى التزام الوحدة بسياسات أو تعليمات أو عقود أو قوانين معينه **Compliancc Audits** ، كما ينطبق أيضا على ما يعرف بالمراجعة الإدارية أو التشغيلية **Operational Audits** ، كذلك فأن التعريف ينطبق على كل من المراجعة الخارجية أو الداخلية ، رغما أن المراجعة الداخلية **Internal audits** باعتبارها جزءا من نظام الرقابة الداخلية تتمثل فى عمليات المنشأة ودفاترها وســـجلاتها ومســـتنداتها وتقييـــم أنشطتها عن طريق إدارة أو قسم من داخل المنشأة ، أما المراجعة الخارجية **External Audits** فتتم عادة عن طريق شخص خـــارجي بموجـــب عقـــد يتقاضى عنه أتعاب ، بهدف إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية .

بوجه عام فأن المراجع **Auditor** قد يكون خارجيا أو داخليا ، ويقوم كل مـــنهما بالمـــراجعة الماليـــة (مراجعة القوائم المالية) أو مراجعة الالتزام أو المراجعة التشغيلية ، ويجب أن يتصف كل منهما بالحياد والاستقلال سواء فى المظهـــر أو الحقيقية ، أما تعبير مراقب الحسابات فهو يماثل تعبير المراجع الخـــارجي ويقـــوم بـــأداء نفس الوظيفة ، وذلك الاصطلاح هو المستخدم فى قـــانون الشركات المصري ، من هنا يمكن القول بأن تعبير مراقب الحسابات

هـو اصـطلاح أقـل مـن المراجع ، على أساس أنه يقوم بوظيفة المراجع الخـارجي وليـس الداخـلي ، ويوضح الشكل الإيضاحي رقم (١/١) علاقة المفهومين ونطاقهما .

شكل إيضاحي رقم (١/١)

العلاقة بين مفهوم المراجع ومراقب الحسابات



يتضـح ممـا سـبق أن وظيفة مراقب الحسابات تقابل وظيفة المراقب الخـارجي الذي تقتصر خدماته فقط على مراجعة القوائم المالية أو ما تعرف بالمـراجعة الماليـة ، حيـث تنحصر وظيفته فقط فى إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية للمنشأة – دون أن تمتد إلى أى من المراجعة الداخلية أو المراجعة التشغيليه أو الإدارية .

٢/٤/١ متطلبات تأهيل المراجع فى الولايات المتحدة الامريكية :

Requirements of Certification in USA

المتطلبات المهنية

حـتى يتم الحصول على لقب محاسب قانونى معتمد يجب ان يتم استيفاء عدة متطلبات اساسية ترتكز على ثلاث مجالات هى التعليم **Education** والخبرة **Experience** بالاضافة الى اجتياز امتحان موحد **Uniform Examination**

للحصول على لقب محاسب قانونى CPA ، بالاضافة لذلك يتطلب الامر بعد الحصول على الترخيص الارتباط بدورات تعليم مهنى مستمر Continuing Professional Education .

وقد اكد المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها على ضرورة أن تتم عمليه المراجعة عن طريق أشخاص لديهم الكفاية والخبرة الفنية المطلوبة فى المراجع ، ويستلزم ذلك أن تكون هناك متطلبات معينة فى التعليم والتدريب والخبرة والتى على ضوئها يتم منح المراجع ترخيص لمزاولة مهنه المراجعة والمحاسبة القانونية . (١)

وفيما يلى متطلبات تأهيل المراجع وحصوله على لقب محاسب قانونى فى الولايات المتحدة الامريكية .(٢)

التعليم Education

حيث يجب على المحاسب القانونى أن يكون حاصل – كحد أدنى – على درجة جامعة من أحد الكليات ، تتضمن تلك الدرجة غالبا عدد محدد من الساعات فى مقررات المحاسبة ، حيث يتطلب الأمر من المرشح أن يكون قد أمضى ١٥٠ ساعة فى الفصل الواحد أو خمسة سنوات من التعليم قبل أن يصبح محاسبا قانونيا معتمدا .

الخبرة Experience

يتطلب الأمر أن يفى المحاسب القانونى بمتطلبات معينة للخبرة ، عادة ما تكون ثلاثة سنوات من الخبرة العملية للعمل بأحد مكاتب المحاسبة العامة .

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل يمكنه الرجوع الى :-
– د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

(٢) د. أمين السيد احمد لطفى ، المراجعة فى ظل ظروف متغيرة ، موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب الاول ، دار النهضة العربية،القاهرة،٢٠٠٢ .

الإختبار Examination

حيث يتطلب أن يمر المرشح بإختبار موحد للمحاسبين القانونيين CPA Examinations ، ويقــوم مجمع المحاسبن القانونيين الأمريكى بتصميم ذلك الإمــتحان الذى يتم على مدار يومين ويعقد مرتين فى السنة أثناء الأسبوع الأول من مايو أو الأسبوع الأول من نوفمبر ، وذلك الإمتحان يغطى خمس مجالات أساسية هى المراجعة وقانون التجارة والشركات ، والمسئولية المهنية، والمحاسبة والــتقرير المالى (الضرائب، التنظيمات الإدارية والحكومية وتلك التى لا تهدف الى الربح بالإضافة الى المحاسبة المالية والتقرير المالى عن تنظيمات الأعمال).

وغالــبا مــا يجتاز المحاسبين القانونيين حوالى ٢٥% من هؤلاء الذين يحضــرون ذلــك الإمتحان يجتازونه من أول مرة ، وهو يتضمن أسئلة ذات إخــتيار مــتعدد ويتم الإجابة عليها بنعم أو لا بالإضافة الى أسئلة المقابلة ، بالإضــافة الى أسئلة المشاكل والحالات والمقالات . وكثير من المشاكل فى المحاســبة والمراجعة يتم أخذها من إمتحانات المحاسبين القانونيين السابقة . **وتتضمن إختبارات اليومين أربعة أجزاء يمكن وصفها فى الشكل الإيضاحى** التالى وغنى عن القول فإن المجمع منذ مايو ١٩٩٦ لم يعد يقوم بالنشر العام بالإفصاح عن تلك الإختبارات .

أجزاء من إمتحانات الحصول على لقب محاسب قانونى

المادة	المحتوى	طول وقت الإمتحان
القانون التجارى والمسئوليات المهنية	الجوانــب القانونيــة للمشروعات والأنشطة والمســئوليات المهنية للمحاسبين القانونيين تجاه لجمهور ولمهنة	٣ ساعات
المراجعة	معاييــر المــراجعة المتعارف عليها واجراءات المراجعة والموضوعات المرتبطة بها .	٤,٥ ساعة
المحاسب والتقرير المالى	الضــرائب ، المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن الوحــدات الحكومية والتنظيمات التى لا تهدف الى تحقيق الربح .	٣,٥ ساعة
المحاسبة المالية والتقرير المالى	مــبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتنظيمات الأعمال .	٤,٥ ساعة

التعليم المهنى المستمر Continuing Professional Education

بسبب التغير المستمر والكبير فى هيكل المعرفة يتطلب الامر ان يحصل المحاسبون القانونيون المعتمدون على متوسط من ٣٠ الى ٤٠ ساعة فى السنة من التعليم المهنى المستمر .

بصفة عامة يجب أن يبذل المحاسبون القانونيون جهدا ملموسا نحو استمرار مسايرتهم لكافة التغيرات المستمرة فى معايير المحاسبة والمراجعة ، أو بيئة الأعمال المتغيرة ، وقوانين الضرائب وما الى ذلك . وتقوم مكاتب المحاسبة الكبيرة عادة بدور الراعى لبرامج التعليم المستمر بصفة خاصة لأعضائها . وتطلب لوائح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى من الأعضاء المزاولين خلال فترة كل ثلاثة سنوات أن يأخذوا حوالى ١٢٠ ساعة من التعليم المستمر بحد أدنى ٣٠ ساعة كل سنة . تتضمن تلك اللوائح أيضا من الأعضاء من غير المزاولين بإستثناء المتقاعدين أن يتموا ٩٠ ساعة كل فترة بحد أدنى ١٥٠ ساعة سنويا ، بالإضافة لذلك لإستيفاء متطلبات المجمع فإن المحاسبين القانونيين يجب أن يستوفوا متطلبات ترخيص مزاولتهم فى الولايات التى تمنحهم ذلك الترخيص ، حيث أن كثيرا منها يتطلب أن يقضى كل منهم ٤٠ ساعة تعليم مستمر سنويا .

متطلبات مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة

تم تخصيص قسم بالمجمع يمثل مكاتب المحاسبة القانونية التى تقوم بمراجعة الشركات العامة المسجلة بالبورصة وتخضع لرقابة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، كما تم تخصيص قسم أخر لمكاتب المحاسبة التى تقوم بمراجعة الشركات الخاصة غير المسجلة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، وعموما يكون لمكاتب المحاسبة العامة الخيار فى الإنضمام لأيا من

القسمين ، حيث أن مكتب المحاسبة الذى يقوم بمراجعة شركة واحدة أو أكثر مـــن الشـــركات العامة يتعين عليه أن ينضم لقسم مكاتب المراجعة المرتبطة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية .

بصـــفة عامة لكل قسم من الأقسام متطلبات للعضوية بالإضافة الى السلطة فى فرض عقوبات ضد الأعضاء الذين لا يلتزمون مع المعايير المقررة . كثيرا مـــن متطلـــبات العضوية لكلا القسمين تم تحديدها لتعزيز جودة مزاولة مكاتب المحاســـبة والمـــراجعة ، وقد تم توضيح متطلبات العضوية لمكاتب المحاسبة المـــنظمة الى قسم المزاولات المرتبطة وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية فى الشـــكل الإيضاحى التالى ، وتعتبر المتطلبات الثلاثة الأولى فقط هى التى تمثل متطلـــبات العضـــوية فى قسم المزاولة على الشركات الخاصة ، بالإضافة الى دراسة نظام رقابة الجودة لمكاتب المحاسبة فإن فريق فحص النظير يقوم بتنظيم إلتزام المكاتب بمتطلبات العضوية للقسم .

متطلبات العضوية لمزاولة المهنة فى قسم الشركات

التى تخضع لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية

١- معايير الرقابة على الجودة Quality Control Standards

حيث يجب على مكتب المحاسبة أن يوافق ويتمسك بمعايير الرقابة على جودة الأداء.

٢- التعليم المستمر Continuing Education

يجب أن يقضى كافة المهنيين على الأقل عشرين ساعة من التعليم المستمر سنويا وعدد ١٢٠ ساعة خلال فترة ٣ سنوات .

٣- فحص نظير إلزامى Mandatory Peer Review

يجب أن يخضع كل مكتب محاسبة لفحص ممارساته للمحاسبة والمراجعة عن طريق فريق فحص مؤهل كل ثلاثة سنوات .

٤- تدوير الشريك Partner Rotation

قد يتم تحديد شريك لعملية المراجعة بالنسبة لمهمة مراجعة إحدى الشركات الخاضعة لهيئة تداول الأوراق المالية لمدة سبعة سنوات متعاقبة فقط على ألا يعود لتحمل مسئولية ذات الحالة الا بعد مرور سنتين على الأقل .

٥- فحص متزامن للشريك Concurring Partner Review

يجب أن يقوم أحد شركاء المراجعة بخلاف شريك مهمة المراجعة بفحص مهمة مراجعة تلك الشركات العامة ، ويجب أن يتزامن ذلك الفحص مع تقرير المراجعة قبل إصداره .

٦- خدمات محظورة Prohibited Services

يجب ألا يقوم المكتب بأداء انواع معينة من خدمات الإستشارة لعملاء المراجعة الخاصة بالشركات العامة ، وتتضمن تلك الخدمات المساعدة فى الإندماج أو الشراء بأتعاب محددة بتعيين المسئولين التنفيذيين ، والخدمات الإكترارية لشركات التأمين .

٧- أتعاب الإستشارات Consulting Fess

يجب أن يقوم المراجعون بإعداد تقرير الى لجنة المراجعة أو الى مجلس المديرين لكل عميل مراجعة عن أنواع الإستشارات المؤداه للعميل أثناء فترة المراجعة مبينا إجمالى الأتعاب المرتبطة بأداء تلك الخدمات .

٨- الإختلافات فى الرأى Disagreements

يجب أن يعد المراجع تقريرا الى لجنة المراجعة ومجلس المديرين لدى عميل المراجعة يوضح فيه طبيعة الإختلافات فى عدم الرأى مع الإدارة بشأن أمور المحاسبة والإفصاح والمراجعة التى أدت الى إصدار تقرير برأى متحفظ على القوائم المالية لعميل المراجعة .

٩- حد أدنى من قيمة ومقدار التأمين Minimum Amount of Insurance

يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة أن تحتفظ بمقدار من التأمين يغطى المسئولية على المحاسبين .

٣/٤/١ تأهيل المراجع فى ظل معايير المراجعة الدولية

لـم تحـدد معايير المراجعة الدولية معيارا خاصة للتأهيل المهنى ، إلا أنها أوردت فى فقرات متعددة القواعد التى تنظم ذلك التأهيل على النحو التالى:-[١]

١- تـنص الفقـرة الثامنة من المعيار الثالث بعنوان المبادئ الأساسية التى تخضع لها المراجع على أنه :-

" يجب أن يتوافر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التى يكتسبها من خلال دورات دراسة رسـميه تنعقد بموجب أختبار تأهيلى ومن خلال الخبرة العملية التى يكتسبها تحت إشراف سليم ، وفضلا عن ذلك فأنه يقتضى من المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات بما فى ذلك من القرارات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة وأمور المراجعة وكذلك الأنظمة والمتطلبات القانونية ذات العلاقة".

٢- تضـمن المعيار الخامس فى فقرته الخامسة على أنه ينبغى على المراجع عـند اسـتخدامه لعمـل مراجع آخر الحصول على المعلومات المتعلقة بالكفـاءة المهنية للمراجع الآخر فى إطار المهن التى نفذها ذلك المراجع ومن مصادر ذلك العضوية العاملة فى مؤسسة مهنية .

٣- كذلـك فقـد نص المعيار السابع بعنوان مراقبه جودة أعمال المراجع فى الفقـرة الخامسـة عـلى أنه يجب على المراجع والمساعدين من لديهم مسـئوليات أشـرا فيـه أن يـأخذوا بعين الاعتبارات مهارات وكفاءة المسـاعدين فى أداء العمـل الممـنوحة لهم عند البت فى نطاق التوجيه والأشراف المناسب على كل منهم .

---

[١] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة فى ضوء المعايير الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

١/٤/٤ متطلبات تأهيل المراجع فى مصر

فيمـــا يـــلى مناقشة موجزة لمتطلبات تأهيل المراجع فى ضوء متطلبات التعليم والخبرة والاختبار والتعليم المهنى المستمر .

١ - التأهيل العلمى للمراجع

نـــص قانون مزاوله مهنه المحاسبة والمراجعة المصرى رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ فى مقدمته على أن الهدف من ذلك القانون هو الاحتفاظ بمستوى عالى فيمـــن يمارســـون المهـــنة من الناحية العلمية والعملية ، وقد اشترطت المادة الأولى مـــن ذلك القانون فمن يزاولون المهنة أن يكون اسمه مقيدا فى السجل العـــام للمحاسبين والمراجعين ، ولعل من أهم الشروط التى تضمنتها المادتين الثانية والثالثة فيمن يقيد بالسجل من حيث المؤهلات العلمية أن يكون الشخص حاصـــل عـــلى بكـــالوريوس التجارة – شعبة المحاسبة من احدى الجامعات المصرية . (١)

وغـــنى عن القول يجب الا يقتصر تعليم المراجع على العلوم المحاسبية فحسب ، وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام، بحيـــث تكـــون درجـــه البكالوريوس تمثل الحد الادنى لدخول المهنة ، نتيجة لظهـــور مبادئ جديدة لمهنه المراجعة ، وليس ادل على ذلك من التقرير الذى أعدتـــه لجنه تدريس المراجعة المنبثقة من جمعيه المحاسبة الأمريكية والذى

(١) كذلك يشترط أن يكون الشخص مصريا ومقيما فى مصر وكامل الأهلية المدنية ، وحسن السمعة ولم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسه بالشرف وكذلك يمكن للشخص أن يكون حاصل على بكالوريوس فى التجارة شعبة إدارة الأعمال من أحد الجامعات على ان يحصل فوق ذلك على دبلوم فى ضرائب ، وفى حالة حصوله على شهادة من جامعة أجنبية يشترط أن تقرر الجهات المختصة قبولها كدرجة معادلة .

انـــتهى إلى نتيجه مفادها أن الدراسة الجامعية فقط لا يمكن أن تؤهل الدراس ليصبح مراجعا ومحاسبا قانونيا .[1]

ولأهميـــة التأهيل العلمى فقد وضع الاتحاد الدولى للمحاسبين قسم خاص للتعـــليم المحاسبى المهنى ، حيث تضمن ذلك القسم مجموعة من الإرشادات التى لعـــل أهمها الإرشاد الثانى بعنوان التعليم المهنى المستمر ، والإرشاد السابع بخصـــوص التعليم والتدريب كمتطلبات لتقنيات المحاسبة ، والإرشاد الحادى عشر بخصوص تكنولوجيا المعلومات فى مناهج المقررات الجامعية للمحاسبة.

٢ - التأهيل العملى للمراجع

نصـــت المادة الثامنة من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ على أنه يشترط لـــنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول المحاســـبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مده التمرين المقررة وهى ثلاثة ســـنوات لـــدى أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدة بالجدول ، بشرط أن يكون الطالب قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جديه وبدون انقطاع طوال المدة ، ويثبت التمرين بشهادة من المكتب الذى قضى به الطالب مدة التمرين بمكتبه .[2]

وقد نصت المادة العاشرة من القانون على أن يحسب من مده التمرين كل زمـــن قضـــاه الشخص فى عديد من الوظائف المناظرة المحددة بالقانون أو المقررة عن طريق الوزير المختص .

---

(١) د.أمين السيد احمد لطفى ، كيف تراجع حسابات منشأة ، موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب الرابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،٢٠٠٢ .

(٢) قسم القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ السجل العام للمحاسبين والمراجعين إلى ثلاثة جداول هى: جدول (جـ) وهو خاص بالمحاسبين والمراجعين تحت التمرين ، وجدول (ب) وهو خاص بمساعدى المحاسبين والمراجعين ، وجدول (أ) وهو خاص بالمحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة .

كذلك فقد نصت المادة الخامسة والعشرين من ذات القانون على أنه يشترط فى المحاسب والمراجع لاعتماد ميزانيات الشركات المساهمة أن يكون من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، أو ان يكون قد زوال المهنة كمحاسب أو كمراجع فى مكتبه لحسابه الخاص مده لا تقل عن خمسة سنوات من تاريخ قيده بتلك الصفة ، ويحسب من تلك المدة الزمن الذى قضاه المحاسب أو المراجع فى أحدى الوظائف المناظرة .[1]

وحيث أن عمليه التدريب والخبرة تحظى باهتمام العديد من التنظيمات المهنية والباحثين كوسيلة للمحافظة على مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة، وسعيا وراء رفع كفاءه الأعضاء الممارسين المهنيين فقد اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فى مجال التطوير المهني سبعة برامج هى (١) برامج التأهيل الاولى ، (٢) برامج التركيز وتجديد المعلومات ، (٣) برامج التأهيل المهنى للحصول على عضوية المهنة ، (٤) برامج التأهيل العليا لمن يحتلون مراكز اشرافيه فى ممارسه المهنة ، (٥) برامج التطوير للاطلاع على أحداث التطويرات فى مجال المحاسبة والمراجعة ، (٦) برامج التدريب الإدارية لتمكين المراجعين من ممارسة وظيفة تقديم الخدمات الاستشارية ، (٧) برامج التدريب الخاصة بمشاكل معنية فى صناعات معينه متخصصة.

---

[1] وتتمثل تلك الوظائف المناظره فى وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور لمصلحه الضرائب أو خبير محاسب بوزارة العدل أو مدرس لماده المحاسبه فى أحد معاهد التعليم الحكوميه أو رئيس حسابات بأحدى المصالح الحكوميه أو المؤسسات الماليه أو التجاريه أو الصناعية أو اى عمل أخرى يعتبرنظيرا لتلك الوظائف بقرار من الوزير المختص وبعد موافقه لجنه القيد (صدر خمسة عشرين قرار وزاريا انتهت إلىجعل عديد من الوظائف مناظرة لتلك التى وردت صراحه فى المادة العاشرة من القانون واعتبر العمل بها من قبيل التدريب العملى .

٣- أختبار التأهيل المهني لمراقب الحسابات

لـــم يتطلب القانون المصري لمزاوله مهنه المحاسبه والمراجعه للحصول على ترخيص مزاوله المهنه اجراء ايه امتحانات يجب أن يجتازها المحاسب تحـــت الـــتمرين سواء لقيدة فى جدول المحاسبين تحت التمرين أو لنقله إلى جـــدول المحاسبين والمراجعين المزاولين ، كذلك فهو لم يتضمن اى شروط تتطلب ضرورة حفاظ المحاسبين والمراجعين القانونيين على كفاءتهم العلمية أو العملية باى شكل من اشكال التعليم المهنى المستمر **Professional Continuing Education Courses** .

ولاشك أن ذلك يمثل قصورا واضحا فى حصول المراجع على ترخيص مزاولـــه المهنه دون اى أختبار أو امتحان للتحقق من حصول المراجع على التأهيل المهنى المطلوب ، فالتأهيل العلمى مهما كان مستواه فأنه لايغنى عن الممارســـة الميدانية-هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فأن وجود بعض أوجه القصـــور فى التعـــليم الجـــامعى ونوعيه الخبرة المكتسبة فى ظل الممارسة الميدانيـــة توجـــب، عقـــد امتحانات التأهيل للمراجعين القانونين - باعتبارها الفيصـــل فى تحديـــد مـــدى الكفاءة المهنية - وهذا هو الأمر الذى تشترطه التنظيمات المهنية فى البلدان المتقدمة .

وحسنا فعلت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية حين تشترط لقبول المـــراجعين فى عضويتها اجتياز امتحانين أحدهما متوسط وأخر نهائى على النحو التالى :-

١- الامتحان المتوسط :

تـــنص المـــادة ٥٣ مـــن لائحة الجمعية على أنه يجوز للمحاسب تحت الـــتمرين بعـــد انتهاء نصف مدة التمرين المقررة أن يتقدم للامتحان المتوسط لاختبار مدى وتقدير ما اكتسب من معلومات وخبرة فى المهنة .

وتـــنص المـــادة (٥٤) بـــأن يجب على كل محاسب تحت التمرين يتقدم للامتحان المتوسط ان يقدم شهادة من عضو الجمعية الذى يشرف على تمرينه يثـــبت فيهـــا أنـــه امضى مده التمرين على وجه مرضى وبأنه لائق لدخول الامتحان .

ويغـــطى الامتحان المواد الدراسية الآتية مادة المحاسبة بما فيها محاسبه الشـــركات ، ومـــادة المحاسبة بما فيها شركات التضامن ، ومحاسبه التكاليف والمراجعه والمعلومات العامة والقانونيه والضرائب .

٢-الامتحان النهائى :

يـــتقدم المحاسب تحت التمرين بعد أن يجتاز بنجاح الامتحان المتوسط للامتحان النهائى الذى تعقده الجمعية لاختبار معلوماته عن المهنة وللحصول على عضوية الجمعية .

وتـــنص المـــادة ٥٦ من لائحة الجمعية على انه لا يجوز للمرشح التقدم للامتحان النهائى -فيما عدا الحاصلين على درجه الماجستير فى المحاسبة الا بعد مضى سنه من تاريخ اجتياز الامتحان المتوسط .

وتنص المادة (٥٧) من لائحة الجمعية على أنه يجب على المحاسب تحت التمرين ان يتقدم للمجلس قبل دخوله الامتحان النهائى شهادة من عضو المهنة الـــذى يشرف على تمرينه يثبت أنه قد قضى مدة التمرين الواجبة على وجه مرضى وأنه لائق لدخول الامتحان .

وتغطى مواد الامتحان النهائى عديد من الموضوعات على النحو التالى:-

مادة المحاسبة بما فيها شركات الأموال وشركات الأشخاص ، المحاسبة الإداريـــة ومحاســـبه الـــتكاليف والمـــراجعة والقـــانون والمعلومات العامة والضرائب.

وحسنا فعل مشروع قانون مزاولة مهنه المحاسبة والمراجعة الذى لا يجيز مزاولـه المهنة إلا من كان اسمه مقيدا فى السجل العام للمحاسبين القانونين ، وحيث يشتمل ذلك السجل على ثلاثة جداول هى :-

١-جدول المحاسبين تحت التمرين .

٢-جدول المحاسبين القانونيين لشركات الأشخاص والأفراد .

٣-جدول المحاسبين القانونيين لشركات الأموال .

وتطبيقا للمادة الثالثة عشر يشترط فمن يتطلب قيد اسم بالسجل العام اجتياز الامتحان المقرر للقيد فى كل من تلك الجداول الثلاثة .

ولاشك أن تقييم اجتياز التأهيل المهنى عن طريق الامتحانات يساير ما جاء بمتطلبات عضوية المراجعين والمحاسبين القانونيين بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين التى تعتبر أن الحصول على شهادة CPA شرطا اساسيا لمزاوله مهنه المحاسبة والمراجعة القانونية فى الولايات المتحدة الأمريكية .

١/٥ حياد واستقلال المراجع الخارجي

١/٥/١ طبيعة وأهمية حياد المراجع الخارجي

يتطلب المعيار الثانى من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتمسك مراقب الحسابات بحياده واستقلاله حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية وذون تحيز ، وينتج مفهوم الاستقلال الذى يعتبر حجر الزاوية أو الأساس لمهنه المراجعة من فرضين أساسيين هما :-

أ- لا يوجد بالضرورة تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل .

ويعنى ذلك أنه لكون هناك احتمال بوجود تعارض فى المصالح بين الإدارة ومستخدمى القوائم المالية المعدة بشكل عادل والتى تمثل محور أهتمام المراجع ، فأنه من الضرورى أن يتوافر للشخص الذى يقوم بمراجعه

تلك القوائم القدر المطلوب من الاستقلال ، بحيث لا يكون له علاقة بالإدارة موضوع المراجعة والتى يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم غير المعدة على أساس عادل .

ب - أن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه التحديد .

ويعنى ذلك أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة - ومثال ذلك خدمات الاستشارات الإدارية أو الخدمات الضريبية ، فأنها يجب أن تأخذ دورا ثانويا فى الأهمية النسبية بالنسبة لمسئولية المراجعة ، فالمراجع يجب أن يكون فى سلوكه وفى مظهره ذلك الشخص الذى يمارس مسئوليه المراجعة ، فالمراجع يجب أن يؤدى مهمته بحياد واضح سواء فى كتابه برنامج المراجعة أو فى جمع ادله الإثبات أو فى كتابه تقرير المراجعة .

واستقلال المراجع يجب أن يكون فى الحقيقة وفى المظهر :-

أ- استقلال المراجع فى الحقيقة Infact independence

اى استقلال المراجع فى الموضوع أو ما يطلق عليه بالاستقلال الذهنى **Mental independence** ، ويعنى تحرر المراجع من اى دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه .

ب- استقلال المراجع فى المظهر Appearance independence

حيث يجب أن يبدو المراجع للآخرين مستقلا ، ومن ثم فأنه يجب أن يكون متحررا من اى التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاك المنشأة ، فعلى الرغم من أن المراجع قد يكون موضوعى وغير متحيز ذهنيا وفكريا فى علاقته بالعميل ، إلا أنه قد يكون غير ذلك أمام الطرف الثالث إذا ما كان يملك مثلا بعض الأسهم بشركة العميل .

٢/٥/١ حياد واستقلال المراجع فى دليل الممارسة المهنية ومعايير رقابة جودة الأداء

يعتبر الاستقلال من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنه المراجعة ، ولذلك فقد تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي ، حيث يجب على المراجع الالتزام بمبدأ الاستقلالية والخلق والموضوعية :- (١)

حيث ينص الجزء الأول من القاعدة ١٠١ على أنه لا يجب على العضو أن يبدى رأيه فى القوائم لاى منشأة إلا إذا كان مستقل عن المنشأة ، حيث يفقد المحاسب القانونى استقلاليته إذا سادت الظروف التالية أثناء عمله المهنى أو وقت ابداء رأيه :-

- امتلاك أو التعهد بشراء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حصة جوهرية فى رأس مال المنشأة تحت المراجعة ، أو ادارة أو الإشراف على وحده استثمارية تمتلك أو تتعهد بشراء حصة جوهرية فى راس مال المنشأة تحت المراجعة .

وكذلك تمنع تلك القاعدة المحاسب وأفراد عائلته ذوى العلاقة القريبة من امتلاك اسهم أو حصة فى ملكيه المنشأة تحت المراجعة .

- المشاركة الفعالة فى اى نشاط تجارى مع عميل المراجعة أو مع اى من رجال إدارته العليا أو أعضاء مجلس إدارة منشأته أو أحد كبار المساهمين.
- الاقتراض أو إقراض العميل أو اى من أعضاء إدارته العليا أو مجلس الإدارة أو كبار المساهمين .

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئولية مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

كمـــا يفقـــد المحاسب طبقا للجزء فى (ب) من القاعدة (١٠١) إذا حدثت أثـــناء أداء مهمـــة المـــراجعة أو إبداء الراى أو خلال الفترة محل المراجعة ارتباط المحاسب بصفته مروجا لنشاط العميل أو ضامنا لاكتتابات فى اوراق ماليـــة يصدرها العميل أو عضو مجلس الادارة أو الادارة العليا أو اى وظيفة إدارية أخرى بمنشأة العميل.

وكذلـــك بالنسبة للقاعدة (١٠٢) من دليل آداب وسلوك المهنة التى تهتم بـــرقى الخلق والموضوعية **Objectivity and Integrity** للمحاسب ، حيث تنص تـــلك القـــاعدة على أنه لا يجوز للعضو عن علم تحريف حقائق ترتبط بمهنه المـــراجعة أو خدمات الاستشارات الإدارية والضريبية ، وانه لا يخضع رأيه لاهواء ورغبات الآخرين .

وطـــبقا لمعاييـــر الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة ، ويتعين على المـــراجع وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة فى دليل آداب وسلوك المهنة -القاعدة ١٠١ ، وقد تتضمن تلك السياسات :-

- مطالـــبه كافـــه العاملين بمكتب المحاسبة القانونى بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلالية .
- مراقبه مدى التزام مكاتب المحاسبة لسياسات وإجراءات الاستقلاليه .
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة شكلا عند أداء مهمة المراجع .

٣/٥/١ حياد واستقلال المراجع فى معايير المراجعة الدولية

لـــم تحـــدد معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا لحياد واستقلال المراجع ، وإنما غطت ذلك مجموعة من القواعد التى وردت ضمن المعايير التالية :-

١- نـــص المعيار الثالث فى فقرته الخامسة على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقيما وأمينا ومخلصا فى عمله المهنى ، وعليه أن يتوخى العدالة ولا يســـمح لـــتحيزه أو انطباعه ان ينالا من تجرده ، وعليه أن يكون ذا

اســتقامة حقيقــة ومظهرا وغير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان اثر تلك المصلحة .

٢- تطلب المعيار الخامس من المراجع الخارجى عندما يستعين بعمل مراجع آخــر فى فقــرته الخامســة بضرورة إحاطة المراجع الآخر بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبة للمنشأة .

٣- كذلك فقد تضمن المعيار السابع بعنوان مراقبة جوده أعمال المراجعة بأنه يجب ان يتم تفويض اى عمل للمساعدين بطريقة توفر ضمانا معقولا بأن مــثل ذلك العمل سيتم أداؤه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة فى مثل تلك الظروف.

١/٥/٤ حياد واستقلال المراجع فى التشريع المصرى

إخذ المشرع المصري سواء قانون الشركات رقم ١٥٩ عام ١٩٨١ ، أو فى دســتور مهنه المحاسبة والمراجعة الصادر عام ١٩٥٨ بمفهوم المصالح المادية كأساس لتحديد الاستقلال، آي بضمان تعيين مراقب الحسابات وعزله وتحديد حقوقه واجباته عن طريق الجمعية العامة يمكن توفير الاستقلال على النحو التالى :-

١- أن تعيين مراقب الحسابات من الحقوق التى كفلها المشرع للجمعية العامة باعتــبار انــه وكيــل عن المساهمين ، وهو المسئول عن الحفاظ على أموالهــم، وبذلــك لا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراجع ، ويؤكــد ذلــك نص المادة (١٠٣) من قانون الشركات والتى تقضى بأنه يكــون للشــركة المســاهمة مراقب للحسابات أو اكثر مما تتوافر فيهم الشــروط المنصوص عليها فى قانون مزاوله مهنه المحاسبة والمراجعة تعيــنه الجمعيــة العامــة .... واستثناء من ذلك يعيين مؤسسو الشركة المراقب الأول .

٢- كفــل المشرع تحديدا أتعاب مراقب الحسابات وجعله من سلطة الجمعية العامـــة للمساهمين ، بهدف حماية المراجع من الضغوط التى قد تستخدم للتأثير على استقلالية من قبل مجلس الإدارة ، ويؤكد ذلك ما ورد بنص المادة ١٠٣ من قانون الشركات ، والتى نصت بأن للجمعية العامة تحديد أتعـــاب مراقب الحسابات... ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى .

٣- كذلك فقد وضع المشرع المصرى بعض الضوابط التى تحول دون عزل المـــراجع تعســـفيا أو اســـتخدام ذلـــك الحق كأسلوب للتأثير عليه وعلى إستقلاليته حيث نصت المادة (١٠٣) بأن يجوز للجمعية العامة فى جميع الأحوال – بناء على اقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب الحسابات. وفى تـــلك الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يســـتند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية بعشرة أيام على الأقل ، وعلى الشركة أخطار المراجع فورا بنص الاقتراح وأسبابه .

ولـــلمراقب أن يـــناقش الاقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقـــاد الجمعيـــة بثلاثة أيام على الأقل ، ويتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكـــرة المراجع على الجمعية العامة ، وللمراقب الحق فى جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية قبل اتخاذ قرارها .

٤- حظر المشرع على المراجع الجمع بين عمله كمراجع لحسابات وارتباطه بأى مصـــالح مادية مع الشركة ، ويؤكد ذلك على ما نصت عليه المادة (١٠٤) مـــن القـــانون والـــتي قضـــت بـــأن لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشـــتراك فى تأســـيس الشركة أو عضوية مجلس أدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فنى أو أدارى أو استشاري فيها.

ولا يجـــوز أن يكون المراقب شريكا لأي شخص يباشر نشاطا مما نص عليه القانون أو ان يكون موظفا لديه أو من ذوى قرباءه حتى الدرجة الرابعة، ويقع باطلا كل تعيين على خلاف الأحكام المنصوص عليها فى تلك المادة .

٥- كذلــك فقد أخذ دستور مهنه المراجعة باستقلال الحالة الذهنية التي ترجع للمراجع ذاته ، ويقع عليه عبء مسئولية المحافظة على استقلاله ، حيث نصت المادة الثانية من الدستور على انه يجب على مراقب الحسابات أن يكــون واقعيا ، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين ، وان يؤدى واجباته كاملة رغم اى ضغط يقع عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، ورغم عن اى تعارض بين تلك الواجبات وبين مصالحة الشخصية .

١/٦ معايير المراجعة الخارجية وايضاحات تطبيقاتها :

تمـــثل معاييــــر المراجعة الخارجية انماط السلوك او مقاييس الاداء التى يجــب عــلى المـــراجعين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية مـــراجعة القوائـــم المالية ، وبعبارة اخرى هى المقاييس التى فى ضوئها يتم تقييم العمل الذى قام به المراجعون وهى تعبر عن الواجب تحقيقها والوسائل المستخدمة لاتمام ذلك وتتميز تلك المعايير بانها تمثل مقاييس للحكم على أداء المـــراجع ، كمـــا انها متعارف عليها بين اعضاء المهنة ، كما انها تعبر عن اداء المراجع العادى الذى يبذل العناية المهنية المعقولة .

١/٦/١ معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها

Generally Accepted Auditing Standards

تمثل معايير المراجعة المتعارف عليها **GAAS** إرشادات فكرية ملزمة حيث يـــتعين على المحاسبين القانونيين الإلتزام بها عند أداء عمليات المراجعة للقوائم الماليـــة الـــتاريخية ، وتؤثر تلك المعايير على الجودة ، فتلك المعايير لا تدرس مشـــاكل مراجعة معينة وانما الأحرى أنها تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية ، يوضح الشكل رقم (١/٢) معايير المراجعة المتعارف عليها .

شكل رقم (٢/١)

معايير المراجعة المتعارف عليها عموما

معايير عامة

١- يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص لديهم تدريب فني وكفاءة كافية كمراجع .
٢- يجب أن يكون لدى المراجع إتجاه فكري وعقلي حيادي ومستقل ويحافظ عليه في كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص .
٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير .

معايير العمل الميداني :

١- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكافي ، فضلا عن توافر اشراف ملائم عن أعمال المساعدين .
٢- يجب أن يتم الحصول على فهم كافي بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة وبهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يتعين أداؤها .
٣- يجب الحصول على قدر كافي وصالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات .. وغير ذلك ، لتوفير أساس معقول لإبداء الرأى فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة .

معايير إعداد التقرير :

١- يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .
٢- يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة .
٣- يجب أن يتم النظر الى أن الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول الا اذا ذكر خلاف ذلك في التقرير .
٤- يجب أن يحتوى التقرير اما على رأى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأى على القوائم المالية .

وقد إختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى تسعة معايير فى عام ١٩٤٨ ووافق على المعيار العاشر فى عام ١٩٤٩ . على الرغم من أن تلك المعايير قد خضعت للتعديل من ذلك الحين الا أن الجوهر الأصلى لها ما زال كما هو ، بالإضافة لذلك فإن المجمع قد أنشأ ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير المراجعة هى :-

١- لجنة عن إجراءات المراجعة من عام ١٩٣٩ - ١٩٧٢ .

٢- لجنة تنفيذية عن معايير المراجعة من عام ١٩٧٢ - ١٩٧٨ .

٣- مجلس معايير المراجعة من عام ١٩٧٨ حتى الآن .

وقد كلف المجمع مجلس معايير المراجعة **Auditing Standards Board** **(ASB)** بالآتى :-

١- نشر المعايير والإجراءات التى يجب أن يتبعها أعضاء المجمع .

٢- توفير تفسيرات **Interpretations** وإرشادات **Guidelines** أو مساعدات أخرى للمراجعين فى التقيد بتلك المعايير .

يعتبر مجلس معايير المراجعة إذن هو المسئول عن وضع معايير المراجعة بالإضافة الى إجراءات المراجعة التى يتبعها أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وتعرف تلك المعايير والإجراءات طبيعة ونطاق مسئوليات المراجعين ، كما أنها توفر إرشادات لتنفيذ واجبات المراجعة.

بالإضافة لذلك فقد وضعت إحدى اللجان المستقلة بمجمع المحاسبين الأمريكى معايير للخدمات التى يقدمها المحاسبون القانونيون المرتبطون بالقوائم المالية غير المراجعة للشركات غير العامة ، فتعتبر لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى مسئولة عن إصدار إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى **Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS)** .

وقد اتبع مجلس معايير المراجعة عملية معينة فى تطوير تلك المعايير هى:-

١- التحديد Identification

قد يتم تحديد مدى الحاجة الى إصدار معيار (أو نشرة) من عدة مصادر أهمهـــا الدعـــاوى القضائية ، الضغوط من التنظيمات القانونية ، أو تعليقات المحاسبين المزاولين ، أيا كان المصدر يتم الإعتراف بالعنصر الشائع كحاجة لإصدار إرشاد معين فى مجال محدد .

٢- البحوث Research

يـــتم تقييـــم شـــكل الإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع الـــبيانات عن المزاولة القائمة ، وفحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة ، وتتمثل تلك الخطوة فى مزج مجهود أعضاء المجمع وفريق عمل من المزاولين .

٣- الدراسة Consideration

يتم مناقشة النشرة المقترحة عن طريق المجلس ويتم تقييم البدائل ، حيث يقـــوم فـــريق العمل بتقديم مسودة للمناقشة ويتم مراجعتها فى ضوء الجدال والإنتقادات والمقترحات من خلال إجتماعات وجلسات علنية مقترحة ، حيث يتم تعديل المسودات المبدئية عديد من المرات .

٤- النشرة المبدئية Exposure

يجـــب أن يتم الموافقة على النشرة المقترحة كمسودة عن طريق ١٠ من الأعضـــاء الـــبالغين ١٥ عضوا ، ويتم توزيع المسودات المبدئية للتعليق من جـــانب مكـــاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجمع والمنظمين والجهات

المهتمة الأخرى بالإضافة الى أى فرد يطلب أو يرغب فى المشاركة . عادة ما يتم توزيع ٧٠٠٠ نسخة تقريبا ، ويتم السماح بإبداء التعليقات كتابة خلال ٩٠ يوما على الأقل من تاريخ إرسالها .

٥- إصدار المعيار Issuance

يــتم فحص كافة التعليقات عن طريق مجلس معايير المراجعة ، حيث يتم تقييـــم أى أمـــور تـــم طرحها فى التعليقات ولم تكن قد تم دراستها سابقا ، أن الغرض من النشرة المبدئية يتمثل فى تحديد الأمور التى يتعين فحصها ، والتى لـــم يتم دراستها ، فالنشرة المبدئية لا يتم عملها لتقييم شعبية الإرشاد المقترح ، ويتم الموافقة على النشرة المبدئية عن طريق عشرة من أعضاء المجلس ، بعد ذلك يتم إصدار النشرة فى سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير المراجعة .

٦- التنفيذ والتطبيق Implementation and Application

عـــادة ما تسفر النشرة النهائية عن إيضاحات للطريقة التى عن طريقها يمكـــن لمكاتب المحاسبة القانونية تطبيقها بشكل صريح عند مزاولتهم لعملية المراجعة ، وقد يطرح تطبيق النشرة فى العمل الميدانى مشاكل أخرى جديدة قـــد تؤدى الى إصدار تفسيرات ، وربما قد تؤدى الى تحديد مدى الحاجة الى إصدار نشرة جديدة أخرى .

وقد عين مجلس مديرى المجمع الأمريكى خمسة عشر عضوا لمجلس معايير المراجعة وهم جميعا محاسبون قانونيون ، ويتم تدويرهم كل ثلاثة سنوات .

يتضمن الأعضاء خمسة أفراد من مكاتب المحاسبة الستة الكبيرة ، وأحد الأعضاء من الجامعات والباقى من مكاتب المحاسبة الأخرى بخلاف المكاتب الســـتة ، ويكرس الأعضاء متوسط ٨٠٠ ساعة سنويا فى العمل بالمجلس ،

وهؤلاء الأعضاء ليسوا موظفين فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى الا أنهم يتم تعويضهم عن النفقات المرتبطة بعملهم فى المجلس .

ويعتبر مجلس معايير المراجعة ASB أحد أجزاء قسم معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والذى يقوم بإصدار أنواع عديدة من النشرات المرتبطة بالمراجعة وخدمات إبداء الرأى كما هو موضح بالشكل رقم (١/٣) .

شكل رقم (١/٣)

النشرات التى يصدرها قسم معايير المراجعة

العنوان	الغرض
إيضاحات عن معايير المراجعة (SAS) **Statements on Auditing Standards (SAS) .**	توفير إرشادات عن تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك الإيضاحات ملزمة فى ظل دليل أداب وسلوك المهنة الصادر عن طريق المجمع .
تفسيرات إيضاحات معايير المراجعة **Interpretation of SASS .**	توفير إرشادات عن تطبيق إيضاحات معايير المراجعة فى ظل ظروف معينة .
إرشادات المراجعة والمحاسبة **Auditing and Accounting Guides .**	توفير إرشاد ملزم عن مراجعة كيانات معينة فى صناعات متخصصة .
قوائم بموقف قسم معايير المراجعة ودراسات إجراءات المراجعة . **Statements of Position .**	ملحق أو تعديل لإرشادات المراجعة والمحاسبة .
مقالات عن بحوث المراجعة .	توفير معلومات إضافية لمساعدة المراجعين فى تقييم مشاكل المراجعة .
دراسات عن إجراءات المراجعة .	تحديث معلومات مكاتب المحاسبة القانونية عن التطورات فى تطبيق إجراءات المراجعة .
إيضاحات عن معايير خدمات إبداء الرأى **Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAEs).**	توفير إرشادات ملزمة للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بخدمات إبداء رأى .
إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص **Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARSs) .**	توفير إرشاد للمحاسبين القانونيين عن جمع وإعداد وفحص القوائم المالية للشركات غير العامة .

وفى عــام ١٩٧٢ تم تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات المـــراجعة التى أصدرتها لجنة إجراءات المراجعة فى إيضاحات عن معايير المـــراجعة (Statements on Auditing Standards (SASs ، وتعتبر تلك الإيضــــاحات تفسيرات لمعايير المراجعة بغرض تمكين المراجعين من تنفيذ تـــلك المعاييــــر المتعارف عليها ، وتمثل تلك الإيضاحات الحد الأدنى لمعيار الأداء ويـــتعين أن يبرر أى مراجع الموقف عند الخروج عنها ، وقد اصدر مجمـــع المحاســـبين القـــانونيين الأمريكى تفسيرات لتلك الإيضاحات وتوفير مساعدة فنية عند تطبيقها . وعلى الرغم من أن التفسير يعتبر رسميا أقل من ناحية الإلزام والتقييد من الإيضاحات الا أن المراجع أيضا يجب أن يبرر أى خروج عن ما تشير اليه تلك التفسيرات .

وقـــد يتم الإشارة لمعيار المراجعة إما عن طريق رقم محدد لذلك المعيار عند بداية إصداره على سبيل المثال إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٨) (SAS 58) أو عـــن طريق رقم القسم كجزء من تجميع معايير المراجعة على سبيل المثال القسم رقم ٤٢٠ (AU 420) ، ويتم ترقيم التفسيرات فى تتابع تجميع معايير المراجعة ، حيث يتم تحديد عدد من أربعة أرقام يبدأ بالرقم (٩) للإشارة الى التفسير ، فى حين أن الأرقام الثلاثة الأخرى تمثل القسم الذى تفسره .

بصفة عامة تستمد إيضاحات معايير المراجعة (SASs) سلطتها وإلزامها من تطبيق القاعدة رقم (٢٠٢) من دليل أو سلوك المهنة Code of Professional Conduct ، وتعتبر معايير المراجعة المتعارف عليها وإيضاحاتها الحد الأدنى لمعايير الأداء بالنسبة للمراجعين ، ويمكن تبويب إيضاحات معايير المراجعة بـــرقمين مميزين هما رقمى الإيضاح والقسم (SAS and AU Number) ، حيث يطـــبق رقم SAS فى ترتيب يعتمد على المعيار الذى تم إصداره عن طريق مجـــلس معاييـــر المـــراجعة ، أمـــا رقم AU فهو يتبع نظام التجميع لمجمع

المحاسبين القانونيين فى مجلدات وحيث يعتمد تبويب المعيار على علاقته بالانواع التالية بأرقام بين أقواس تمثل القسم على النحو التالى :-

- المقدمة (١٠٠) .
- المعايير العامة (٢٠٠) .
- معايير العمل الميدانى (٣٠٠) .
- المعيار الأول والثانى والثالث من معايير إعداد التقرير (٤٠٠) .
- المعيار الرابع لإعداد التقرير (٥٠٠) .
- الأنواع الأخرى من التقارير (٦٠٠) .
- موضوعات خاصة (٧٠٠) .
- مراجعة الإلتزام (٨٠٠) .
- تقارير خاصة للجنة إجراءات المراجعة (٩٠٠) .

على سبيل المثال فإن إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٨) بعنوان تقارير عن القوائم المالية المراجعة يتم تبويبه أيضا فى مجلدات تحت قسم رقم ٥٠٨ من تجميع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (**AU 508**) .

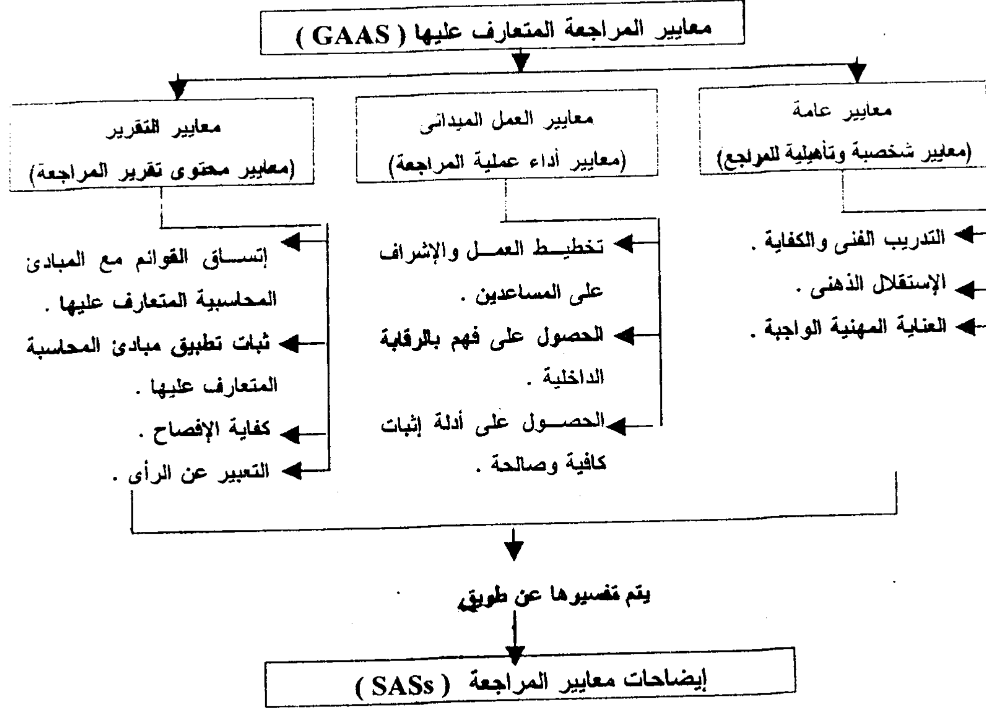
ويمكن تبويب معايير المراجعة المتعارف عليها الى ثلاثة مجموعات : معايير عامة ومعايير للعمل الميدانى بالإضافة الى معايير إعداد تقرير المراجعة، ويوضح الشكل رقم (١/٤) تلك المعايير .[1]

[1] لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د.أمين السيد احمد لطفى ، المعايير المهنية للرقابة على اداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

شكل رقم (٤/١)

ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها



المعايير العامة General Standards

تطـبيقا لإيضـاح معايير المراجعة المتعارف عليها رقم (١) القسم رقم ١٥٠ (SAS No. I-Au 150) توجـد ثلاثة معايير عامة يتم تطبيقها على كل مرحلة من مراحل أداء عملية المراجعة ، تتضمن تلك المعايير العامة معايير التدريب والكفاية الفنية ، الإستقلال والعناية المهنية الواجبة .

١ – معيار التدريب الفنى والكفاية Technical Training and Proficiency

يـــتوقع أن يكون لدى المراجعين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والمراجعة . يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسئولية على المراجعين فى إستيفاء متطلبات التدريب والكفاية من خلال التعليم والخبرة فى مجال المراجعة . [1]

يتضمن التدريب الفنى والكفاية ليس فقط التعليم الرسمى وإنما أيضا خبرة المراجع بالمهنة ، فإذا كان يتعين على المراجعين أن يكون لديهم تعليم رسمى فى المحاسبة والمراجعة ، فإنهم أيضا يجب أن يحصلون على معرفة وكفاية مهـــنية فى المجال الميدانى ، بالإضافة الى ذلك يجب على المراجع أن يكون عـــلى عـــلم بأيـــة تطويرات جديدة فى المحاسبة والمراجعة وأنشطة وأعمال المنشأة ، كما يجب عليهم تطبيق أى نشرات ملزمة جديدة فى مجال المحاسبة والمراجعة عند إصدارها . وتعتبر الحاجة الى التعليم المهنى المستمر متطلب أساســـى فى معظـــم الحالات (بل أن التعليم المستمر يعتبر متطلب رئيسى للعضو فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى) .

باختصـــار يجـــب أن يحصـــل المـــراجع على تعليم رسمى بالمحاسبة والمـــراجعة بالإضـــافة الى الخبرة العملية والتعليم المستمر ، الأمر الذى من شأنه توفير التدريب الفنى والكفاية للعمل كمراجع ، بجانب ذلك يتعين إلمامهم بأنشطة العميل بجانب إلمامهم بأمور المحاسبة والمراجعة .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة) ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

٢- الإستقلال (الحياد) Independence

يتطلب المعيار الثانى من المعايير العامة أن يتوافر للمراجع الإستقلال والحياد فى الإتجاه الذهنى أثناء أداء عملية المراجعة . يعتمد ذلك الإستقلال على عاملين هما :- الطبيعة الأساسية للمراجع وإدراك الجمهور لما إذا كان المراجع مستقلا أم لا . على سبيل المثال قد يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة لأحد الشركات التى يكون فيها للمراجع مصلحة مالية مباشرة (على سبيل المثال تملك أسهم عادية) ، فقد يكون المراجع أمينا من الناحية الذهنية حيث لن يسمح بتأثير مثل تلك العلاقة على حياده ، رغما عن ذلك ففى تلك الحالة فقد يكون المراجع فى الحقيقة حياديا ، إلا أن الجمهور العام يدرك أنه من المحتمل ألا يكون المراجع حياديا ، فالمراجع يجب ألا يكون مستقلا فى الحقيقة فقط بل أيضا فى المظهر .

فإستقلال المراجع يجب أن يكون فى الحقيقة والمظهر In fact and Appearance ، حيث يكون مستقلا وموضوعا ، ويتمثل الإستقلال فى الحقيقة فى الأمانة الفكرية أو العقلية ، أما الإستقلال فى المظهر فيتمثل فى أن يبدو للآخرين مستقلا كذلك ، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أية إلتزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاكه ، والإستقلال يكون من الأهمية بمكان للإحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنة المراجعة .

ولذلك فقد تضمن دليل آداب سلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى مزيد من الإرشادات التى توفر الإستقلال للمراجع ، فضلا عن أن نشرة معايير رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب المراجعة توفر الإرشادات اللازمة لمساعدة تلك المكاتب فى المحافظة على الإستقلال فى المظهر .

٣- العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يتطــلب المعيــار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العــناية المهنية الواجبة عند إدارة عملية المراجعة ، ويرتبط ذلك المفهوم في أي مهنة بمفهوم الممارس الحريص **The Prudent Practitioner Concept** والــذى يمثل المقياس الذى فى ضوءه يتم تقييم ممارسة أى مهنة ، فالممارس الحــريص هــو ذلك الذى يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حــدود الإهمــال ، فالمراجع الحريص هو ذلك الذى يفترض أن يكون لديه معــرفة بفلســفة وممارســة عملية المراجعة ، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة والشائعة للمراجع الحياد المعقول .

فيجــب على المراجع ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية المراجعة الى أداء إجراءات المراجعة خلال مرحلة العمل الميدانى الى إصــدار تقريــر المراجعة . وتتطلب العناية المهنية الواجبة من المراجع أن يمارس الشك المهنى **Professional Skepticism** ، وقد عرف إيضاح معايير المــراجعة رقــم (٨٢) بعــنوان دراســة الغش عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Fraud in A financial Audit** الشك المهنى بأنه عبارة عــن إتجاه يتضمن ذهن وعقل إستجوابى شكاك **Questioning Mind** وتقييم إقتصادى **Critical Assessment** لأدلة إثبات المراجعة .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية لتأثير إستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وإختيار إستراتيجيات المراجعة اللاحقة ، بحث منشور بمجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٠ .

أيضـــا أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (٨٢) الى ان ممارسة المراجع للعـــناية المهـــنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance بأن القوائم المالية خالية من أى تحريف جوهرى . فالمراجع يجمع أدلـــة الإثـــبات الـــتى توفر أساس معقول لتكوين رأيه ، يتم فحص أدلة إثبات المـــراجعة عـــلى أســـاس إختبارى الأمر الذى يتطلب حكم مهنى بخصوص المجـــالات محـــل الإختبار فضلا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الـــتى يتعين أداؤها . وتلك الإختبارات فقط يمكن أن توفر تأكيد معقول وليس مطلق .

عموما ان مفهوم العناية المهنية الواجبة يعتمد على فرض إلتزامات مهنية قبل الطرف الثالث – بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداءه ذلك العمل – بنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره من المراجعين فى نفس الظروف والمجال .

ويعترف مفهوم العناية المهنية الواجبة بأن المراجع – كأى إنسان أخر – معرض للخطأ فى التقدير والحكم ، وتلك الأنواع من الأخطاء تحدث فى كل المهن ، فالمراجع يؤدى خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليس معصوم من الخطأ ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة . وهذا ما أكدته العديد من القضايا المرفوعة أمام القضاء ضد المراجعين .

معايير العمل الميدانى Field Work Standards

حـــدد إيضاح معايير المراجعة رقم (١) القسم رقم (١٥٠) ثلاثة معايير لـــلعمل الميدانى يجب أن يلتزم بها المراجع عند الأداء الفعلى لعملية مراجعة

القوائـــم المالية الحيادية. تتمثل تلك المعايير فى معايير التخطيط والإشراف ، والرقابة الداخلية بالإضافة الى معايير أدلة الإثبات الكافية والصالحة .

معايير الإشراف والتخطيط Planning and Supervision

يشـــير إيضاح معايير المراجعة رقم (٢١) الى أن التخطيط الكافى يشمل معرفة المراجع وتفهمه لطبيعة عمل العميل وتنظيم الإدارة ، ونوع منتجاته أو الخدمات التى يقدمها وهيكل رأس المال ، والصلة مع الأطراف ذوى العلاقة الـــتى لها مصلحة مشتركة مع العميل ، وطرق الإنتاج والتوزيع ، كما يجب معرفة المبادئ المحاسبية التى يتبعها العميل ، ويجب أن يحدد المراجع مقدما مدى الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ومستوى الأهمية النسبية ، والظروف الـــتى قـــد تدعـــو الى التوسع فى إختبارات المراجعة . بإختصار يجب على المـــراجع أن يحصـــل على معلومات كافية عن المشروع تمكنه من تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها بشكل كافى ، وعموما فإن تخطيط عملية المراجعة يتضـــمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق العملية ذاتهـــا ، ويتطلب ذلك إعداد برنامج مراجعة يوضح إجراءات المراجعة التى يتم إتباعها ومن الذى يتولى تأديتها عند إجراء عملية المراجعة .

وعـــلاوة عـــلى ذلك فحيث ان أعضاء فريق المراجعة بوجه عام لديهم درجات متفاوتة من الخبرة فى المراجعة (حيث أن بعض منهم قد يكون من غيـــر ذوى الخبرة نسبيا) ، من ثم فإنهم يجب أن يتم الإشراف عليهم بشكل كـــافى ، ويجب أيضا أن يتم إستخدام إشراف إضافى آخر لتعويض الأعضاء مـــن ذوى عـــدم الخـــبرة . بصفة عامة يتضمن الإشراف توجيه المساعدين القـــائمين عـــلى تـــنفيذ وتحقيق أهداف المراجعة ، وتحديد ما إذا كانت تلك الأهداف قد تحققت فى نهاية العمل الميدانى أم لا .

الرقابة الداخلية Internal Control

عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Internal Control in A financial Statement Audit** والتى عدلت بالإيضاح رقم (٧٨) اصطلاح الرقابة الداخلية **Internal Control** بأنه عبارة عن العملية التى تصممها إدارة الشركة لتوفير تأكيد معقول بأن أهدافها قد تحققت فى المجالات التالية :- (١) إمكانية الإعتماد (مصداقية) على التقرير المالى ، (٢) فعالية وكفاءة أعمالها ، (٣) الإلتزام بالقوانين واللوائح المقررة ، وتعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات أهمية كبيرة فى المراجعة حيث أنها تمثل الأداة التى تستخدمها المنشأة فى تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بطريقة يمكن الإعتماد عليها.

يتطلب المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى أن يقوم المراجع بالحصول على فهم كافى بنظم الرقابة الداخلية ، ولاشك أن وجود نظم رقابة داخلية جيدة من شأنه زيادة مصداقية البيانات المالية كما أنه يخفض من مقدار أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها من خلال إختبارات المراجعة الأخرى والعكس صحيح ، حيث أن نظم الرقابة الداخلية الضعيفة سوف تشير حتما الى الإحتمال المتزايد للإعتماد الأقل على المعلومات المالية كما أنه يزيد مقدار أدلة الإثبات التى يجب أن يجمعها المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى .

فالمعيار الثانى يوضح الغرضين وراء فحص نظم الرقابة وتقويمها ، حيث يتمثل الهدف الأول من تحديد مدى الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ذاتها ، أما الهدف الثانى فهو تحديد مدى إختبارات المراجعة التى سيؤديها المراجع حتى يمكنه الإقتناع بعدالة القوائم المالية ، ولاشك أن تخطيط عملية المراجعة يتأثر بالضرورة بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة .

أدلة الإثبات الكافية والصالحة Sufficient Competent Evidential Matter

تعبر عملية المراجعة عن الفحص الإنتقادى الذى يتطلب جمع أدلة الإثبات ، فلكى يكون المراجع رأيه عن عدالة القوائم المالية يتعين أن يقوم بجمع وفحص وتقييم هذه الأدلة ، وعادة ما يمارس المراجع حكمه المهنى الشخصى فى سبيل تحديد ملائمة تلك الأدلة ومدى موضوعيتها والتوقيت المناسب فى الحصول عليها بالإضافة الى علاقتها بالنتيجة المرتبطة بالعدالة الشاملة للقوائم المالية .

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وصالحة قبل التعبير عن رأيه فى القوائم المالية . وترتبط كفاية **Sufficiency** أدلة الإثبات بمقدار **Quantity** ونوعية **Quality** أدلة إثبات المراجعة التى يتم الحصول عليها ، فحتى يتم تحديد ما إذا كان دليل الإثبات كافى أم لا ، يتعين على المراجع أن يمارس حكمه الشخصى فى تحديد ما مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وما هى نوع أدلة الإثبات المطلوبة وذلك تأسيسا على طبيعة البند محل الفحص والأهمية النسبية للأخطاء والغش المحتمل ، ودرجة المخاطر المرتبطة بالإضافة الى أنواع وصلاحية **Competence** أدلة الإثبات المتاحة .

عموما إقتناع المراجع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها بالإضافة الى جودتها ، فيجب أن تكون الأدلة كافية **Sufficient** ويقصد بذلك أن تكون الكمية المتاحة كافية لتدعيم وتأكيد رأى المراجع ، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون دليل الإثبات ذو جودة وصلاحية **Competent** ، وحتى يكون كذلك يجب أن يكون ملائم **Relevant** وفعال **Valid** ، وموثوق فيه **Reliable** وتعتمد فعالية دليل الإثبات على موضوعيته وخلوه من التحيز الشخصى ومدى قابليته للقياس الكمى .

وبالطبع فإن إتسام دليل الاثبات بخصائص الكفاية والملائمة والفعالية يوفر للمراجع كثيرا ما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية ، ولاشك أن هناك أدلة إثبات أكثر صلاحية وأكثر كفاية من غيرها من الأدلة الأخرى ، حيث أن أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من أشخاص خارج المنشأة تعتبر بوجه عام أكثر صلاحية من تلك التى يتم الحصول عليها من أشخاص داخل المنشأة ، كما أن كمية صغيرة من الأدلة قد تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة .

معايير إعداد التقرير Standards of Reporting

حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (١) القسم رقم (١٥٠) أربعة معايير للتقرير بهدف توفير إرشادات للمراجع عند إعداد تقرير المراجعة . تتعلق تلك المعايير بدراسة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، الثبات ، الإفصاح بالإضافة الى التعبير عن الرأى .

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :-

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يعبر المراجع عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)** أم لا فى تقرير المراجع الحيادى . وقد تم تعريف تلك المبادئ فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٩) بعنوان مغزى عرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها **The Meaning of Present Fairly in Conformity With GAAP** بأنها تعنى إصطلاح محاسبى فنى يتضمن الأعراف **Conventions** والقواعد **Rules** والإجراءات **Procedures** الضرورية لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت محدد ، وتتضمن تلك المبادئ ليس فقط النشرات الملزمة مثل نشرات البحوث المحاسبية أو أراء مجلس المبادئ المحاسبية أو

إيضـــاحات مجلس معايير المحاسبة المالية ، وإنما أيضا يشتمل على الطرق والإجراءات ذات القبول العام في المحاسبة .

وتعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذى يقاس عليه أو يحكم علـى صدق وعدالة عرض تلك القوائم المالية وذلك اذا ما كانت تلك القوائم تعـبر بعدالة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، إلا أنه قد يحدث أحيانا أن تعرض تلك القوائم معلومات أخرى كالتدفق النقدى أو الأصول والخصوم الناتجة من العمليات النقدية ، وفى تلك الحالة توجد أربعة أسس شاملة ومقبولة بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المـــراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة تلك القوائم المالية ، وتتمثل تلك الأســس التى حددها إيضاح معيار المراجعة رقم ٦٢ ، ٧٧ إستخدام الأساس النقدى للمحاسبة ، القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى ، قواعــد إعــداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية ، وبالتالى فإنه ما لم تســتخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أسس المحاسبة الشاملة فإن تلك القوائــم تعتــبر غير صادقة وعادلة ، وذلك الا إذا أثبت المراجع أن الإلتزام بأحد تلك الأسس المحاسبية يمكن أن يترتب عليه معلومات مضللة .

الثبات Consistency

يعــنى الثــبات إستخدام المنشأة نفس المبادئ المحاسبية التى إتبعتها فى إعــداد القوائــم المالية والتى تم تطبيقها فى السنة السابقة . ويتطلب المعيار الثانى من معايير إعداد التقرير ضرورة إيضاح تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق .

ولاشك أن الإشارة الى ذلك الثبات والإتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية إنمـــا يحقق هدفين هما (١) التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهرى بالتغيرات فى تطبيق المبادئ أو الطـــرق المحاسبية ، (٢) ولو حدث وأن تأثرت تلك المقدرة على المقارنة

بشـــكل جوهـــرى بمثل تلك التغيرات فإن ذلك يتطلب تعديل ملائم فى تقرير المـــراجعة ، حيث يتعين أن يحدد المراجع تلك التغيرات وما اذا كانت القوائم المالية قد أفصحت عن أثرها على تلك القوائم .

الإفصاح Disclosure

طـــبقا للمبدأ المحاسبى المعروف بالإفصاح الكامل أو العادل **Full and Fair Disclosure** فـــإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن المعلومات المفيدة فى عملية إتخاذ القرار لمستخدمى القوائم المالية ، ويتعين على المراجع تقييم مدى كفاية تأكيدات القوائم المالية للعميل والإفصاح عنها .

فالمعيـــار الـــثالث من معيار إعداد التقرير يتطلب إفصاح المراجع فى تقريره عـــن أيـــة معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك إذا ما كانت تلك المعـــلومات قـــد أغفـــلت أو حذفـــت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواســـطة معديهـــا ، فالإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشير تقرير المـــراجعة الى خـــلاف ذلك . ومن هنا فعندما يرى قارئ ومستخدم القوائم المالية تقريـــر مراجعة يتضمن رأى غير متحفظ فإن ذلك معناه أن المراجع قد وصل الى قناعة بأنه لا حاجة الى إفصاح أكثر لعدالة عرض القوائم المالية .

وكما أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٢) بعنوان كفاية الإفصاحات فى القوائم المالية **Adequacy of Disclosure in Financial Statement** قد لا يتضـــمن الإفصاح الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فحسب ، بل أيضا قد يتضـــمن بـــنود أخـــرى مـــثل المصطلحات المستخدمة فى القوائم المالية أو التعـــليقات بيـــن الأقواس فى القوائم المالية أو شكل وترتيب ومحتوى القوائم المالية بالإضافة الى تبويب البنود داخل القوائم المالية .

وقد حدد ذلك الإيضاح أيضا أن المراجع يجب أن يمارس حكمه المهنى فى تحديد ما هى البنود التى تعتبر ضرورية للإفصاح الكافى وليس مجرد الإفصاح عن كافة البنود دون النظر الى مدى ملائمتها .

التعبير عن الرأى Expression of Opinion

ربما يعتبر المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير من أكثر المعايير العشرة تعقيدا ، حيث يتطلب من المراجع أن يعبر عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم .

يتضمن ذلك المعيار ثلاثة عبارات هامة هى :-

١- يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ، وأن المراجع قد يمتنع كلية عن بإبداء ذلك الرأى .

فعادة ما يقوم المراجع إما إبداء رأى معين (قد يكون رأى غير متحفظ ، أو رأى متحفظ ، أو رأى سلبى) أو قد يمتنع عن إبداء الرأى عن تلك القوائم كوحدة واحدة .

ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتى تقدم لغرض المقارنة .

٢- فى حالة إمتناع المراجع عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الإمتناع.

وفيما يلى بعض أسباب ذلك الإمتناع :-

- تقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا على مدى فحص المراجع لعدم إستطاعته مراجعة تلك القوائم المالية بكفاية .
- عدم التأكد الذى يؤثر بشكل جوهرى على القوائم المالية كوحدة واحدة.

- عدم الإستقلال عن العميل .

٣- فى كـل الأحـوال الـتى يرتـبط فيها إسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المـراجعة يجب أن يتضمن خصائص عملية المراجعة ودرجة المسئولية التى يتحملها.

ويشـير لفظ يرتبط أو يقترن الى الحالة التى عندها يوافق المراجع على إستخدام إسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التى تتضمن القوائم المالية أو عندما يعد المراجع قوائم مالية للعميل أو يساعد فى إعدادها وسواء ألحق إسمه بها أو لم يلحق .

وتتطلب معايير المراجعة أن يفصح المراجع بشكل واضح عن العمل أو المهمة التى قام بها ، ومسئوليته إزاء تلك القوائم المالية .

٢/٦/١ معايير خدمات إبداء الرأى Attestation Standards

توفـر إيضـاحات معاييـر خدمـات إبداء الرأى التى أصدرها مجمع المحاسـبين القـانونيين الأمريكى إرشادات عريضة عن خدمات إبداء الرأى بخـلاف عمـليات مـراجعة القوائم المالية التاريخية ، ومثال على ذلك إبداء الرأى وإعطاء شهادة Attesting على توزيع الصحف أو على مقدرة برنامج الحاسـب الإلكترونى على أداء وظيفة معينة ، أيضا يتم تطبيق معايير إبداء الرأى أو التصديق عندما يؤدى المحاسب القانونى مراجعة إلتزام أو مراجعة تشغيلية أو أية خدمات أخرى للتصديق وإبداء الرأى .

ورغمـا عن أن المعايير الخاصة بمراجعة القوائم المالية كانت موجودة عندما تم تطوير معايير خدمات إبداء الرأى أو التصديق فى عام ١٩٨٦ ، إلا أن معايير إبداء الرأى توفر :-

١- اطار عمل أساس لجهات وضع المعايير على إستخدامها فى تطوير معايير ابداء الرأى على أنواع محددة من الخدمات .

٢- إرشادات للمحاسبين القانونيين يتعين إتباعها عندما يؤدون خدمات إبداء الرأى فى مجالات لا يوجد لها معايير . تلك المعايير لم يتم وضعها لتحل محل معايير المراجعة ، وإنما هى تتضمن معايير لخدمات ابداء الرأى . ويمكن عـرض معايير خدمات إبداء الرأى فى الشكل الإيضاحى رقم (١/٥) ، وعلى الـرغم مـن أن معايير المراجعة المتعارف عليها (القابلة للتطبيق على كافة أنـواع عمـليات مراجعة القوائم المالية) ومعايير خدمات إبداء الرأى (القابلة للتطـبيق عـلى كافة مهام وخدمات إبداء الرأى الأخرى) متداخلان الا أنهما مختـلفان ، كما هو موضح فى الشكل رقم (١/٦) بسبب الإختلاف الرئيسى بيـن عمـليات المراجعة **Audits** وعمليات خدمات إبداء الرأى **Attestation Engagements** ، وحيث أن معايير خدمات إبداء الرأى قد تم تصميمها لتوفير إطـار عام لخدمات الرأى الأخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية التاريخية فإن الإشارة الى القوائم المالية والى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد تم حذفها ، كما أن هناك معيارين عامين لخدمات إبداء الرأى لم يتم تضمينها داخل معايير المراجعة المتعارف عليها ، كما أن واحد من معايير العمل الميدانى وإثنين من معاييـر إعـداد الـتقرير فى معاييـر المراجعة المتعارف عليها غير مذكورة صراحة فى معايير إبداء الرأى . [1]

---

(1) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مدخل كمى لتطوير دور المحاسبين الحياديين في تحسين جودة ودقة التنبؤ والتوقعات المالية والإفصاح عنها في ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دارسة إختبارية وتجريبية) ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، كلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة ، ملحق نوفمبر ١٩٩٩ .

شكل رقم (٥/١)
معايير خدمات إبداء الرأي

المعايير العامة General Standards

١- يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق ممارس Practitioner أو ممارسين لديهم تدريب وكفاية فنية كافية لأداء وظيفة إبداء الرأي Attestation .

٢- يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد Assertion .

٣- يجب أن يقوم الممارس بأداء الخدمة فقط عندما يكون لديه سبب للإعتقاد بوجود الموقفين التاليين :-

أ - أن يكون التأكيد قابل للتقييم في مواجهة معايير معقولة يكون قد تم تحديدها عن طريق كيان تنظيمي معين أو تم تحديدها عند عرض التأكيد بطريقة واضحة وشاملة بشكل كافي للقارئ ذو المعرفة حتى يكون قادرا على فهمها .

ب- أن يكون التأكيد قابل للتقدير أو القياس المتسق بشكل معقول بإستخدام تلك المعايير.

٤- في كافة الأمور المرتبطة بالخدمة يجب أن يتم الحفاظ على الإستقلال في الإتجاه الذهني عن طريق الممارس أو الممارسين .

٥- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الواجبة عند أداء خدمة إبداء الرأي .

المعايير العمل الميداني Standards of Field Work

١- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كافي وأن يتم الإشراف الملائم على المساعدين .

٢- يجب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية لتوفير أساس معقول للإستنتاج والرأي الذي سيتم التعبير عنه في التقرير .

معايير إعداد التقرير Reporting Standards

١- يجب أن يحدد التقرير التأكيد محل إبداء الرأي وتحديد طبيعة الخدمة .

٢- يجب أن يذكر التقرير إستنتاج الممارس بخصوص ما إذا كان التأكيد قد تم عرضه طبقا لمعايير مقررة أو محددة والتي بناء عليها يتم القياس .

٣- يجب أن يذكر التقرير كافة التحفظات الهامة للممارس بخصوص المهمة وعرض التأكيد.

٤- يجب أن يتضمن التقرير عن مهمة تقييم تأكيد معين بأنه قد تم عرضه طبقا لمعايير أو إجراءات متفق عليها ، كما يجب أن يتم ذكر إيضاح يحدد إستخدام التقرير وقصره على الأطراف الذين يوافقون على مثل تلك المعايير أو الإجراءات .

جدول رقم (١/٦)

ملخص مقارن لمعايير إبداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير إبداء الرأى	معايير المراجعة المتعارف عليها
معايير عامة : تأهيل المحاسب القانونى وجودة العمل	
١- تدريب وكفاية فنية كافية .	١- تدريب وكفاية فنية كافية .
٢- معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد .	ـــــــــــ
٣- معايير محددة أو مذكورة .	ـــــــــــ
٤- الإستقلال فى الإتجاه الذهنى .	٢- الإستقلال فى الإتجاه الذهنى .
٥- العناية المهنية الواجبة .	٣- العناية المهنية الواجبة .
معايير العمل الميدانى فى جمع وتقييم أدلة الإثبات	
٦- التخطيط والإشراف الكافى .	٤- التخطيط والإشراف الكافى .
ـــــــــــ	٥- فهم كافى بالرقابة الداخلية .
٧- دليل إثبات كافى .	٦- دليل إثبات كافى وصالح .
معايير إعداد التقرير : نتائج التقرير	
٨- تحديد التأكيد وذكر طبيعة المهمة .	٧- الإتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
٩- تحديد الإستنتاج بخصوص الإتساق مع المعايير .	٨- الثبات .
ـــــــــــ	٩- كفاية الإفصاح .
١٠- ذكر التحفظات بشأن التأكيد .	١٠- التعبير عن الرأى .
١١- قصر إستخدام التقرير على الإجراءات المتفق عليها .	

المعايير العامة لخدمات إبداء الرأى

General Standards for Attestation Engagements

المعيارين الذين (من المعايير العامة) لم يتم تضمينها فى معايير المراجعة المتعارف عليها يحددان حدود وأنواع مهام خدمات إبداء الرأى التى يجب أن يؤديها المحاسبون القانونيون ، حيث يجب أن يكون لدى المحاسبين القانونيين معرفة كافية بالموضوع محل المراجعة حيث أن معرفة المحاسبة وأنشطة الأعمال يعتبر أمرا ضمنيا يرتبط بالتدريب والكفاية الفنية للمراجع . أيضا لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها معيارا قابلا للمقارنة مع المعيار الثالث لخدمات إبداء الرأى بسبب أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى معايير مقررة لتقييم القوائم المالية (كما هو مشار اليه فى معيار التقرير الأول)

إمتلاك معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد

Possess Adequate Knowledge of the Subject Matter

يدرس المعيار الثالث أهمية معرفة الموضوع محل التأكيد ، على سبيل المثال عندما يشهد المحاسب القانونى على أن برنامج الكمبيوتر سوف يؤدى بطريقة معينة فإنه يجب أن يمتلك معرفة كافية عن برامج الكمبيوتر .

إتباع معايير مقررة أو محددة توفر الإتساق

Follow Established or Stated Criteria that Provide Consistency

طبقا لذلك المعيار فإنه يجب أن توجد معايير معقولة فى ضوئها يتم تقييم التأكيد . المعايير المستخدمة لتقييم تأكيد معين – على سبيل المثال أن برنامج الكمبيوتر سوف يؤدى كما ذكر المصنع يجب أن تكون مألوفة للدرجة أنه إذا قام محاسب قانونى آخر بتقييم التأكيد فإن نفس المحاسبين يجب أن يتوصلا الى نتائج مماثلة أو إستنتاجات متسقة . ويجب أن يتم ذكر المعايير التى فى ضوئها يتم تقييم التأكيد إذا لم تكن مقبولة على نطاق واسع .

معايير العمل الميداني لخدمات إبداء الرأى

Standards of Field Work for Assertion Engagement

لا تتطلب معايير إبداء الرأى فهم لنظام الرقابة الداخلية حيث قد لا يكون التأكيد خاضعا للرقابة الداخلية ، ومع ذلك فإن المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى لمعايير إبداء الرأى يتضمن فهما للرقابة الداخلية إذا كان جزءا ملائما لجمع أدلة الاثبات .

معايير التقرير لخدمات إبداء الرأى

Standards of Reporting for Attestation Engagements

يتم تصميم معايير التقرير لإرشاد المحاسبين القانونيين عند إصدار تقرير يشير الى الإجراءات المؤداه ، والنتائج أو أى قيد موضوع على إستخدام التقرير . معايير التقرير فى معايير المراجعة المتعارف عليها سواء المعيار الثانى (الثبات) أو الثالث (الإفصاح المعرفى) يعتبران معيارين محددين ضمنا فى معيار التقرير الثانى من معايير إبداء الرأى . وأخيرا فإن معيار التقرير الرابع لمعايير إبداء الرأى تعترف بأن خدمات إبداء الرأى غالبا ما يتم تفصيلها حسب إحتياجات المستخدمين الذين يساهمون فى تحديد إما طبيعة أو نطاق الخدمة أو المعايير المتخصصة التى فى ضوئها يتم قياس التأكيدات.

تتطلب معايير خدمات إبداء الرأى من المحاسبين القانونيين أن يقيدوا عملية توزيع تقريرهم عندما يوافق المحاسب القانونى والعميل على الإجراءات المستخدمة فى تقييم تأكيد معين . يعتبر ذلك المظهر غير ضروريا عند مراجعة القوائم المالية حيث أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى عبارة عن معايير متفق عليها لتقييم القوائم المالية . أيضا فإن المراجعين لا يطبقون إجراءات متفق عليها على القوائم المالية نظرا لأن المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى يتطلب جمع أدلة إثبات كافية للتعبير عن رأى القوائم المالية كوحدة واحدة .

تحديد التأكيد وذكر طبيعة الخدمة

Identify the Assertion and State the Character of the Engagement

يتطلب ذلك المعيار أن يحدد التقرير التأكيد بالإضافة الى ذكر طبيعة المهمة ، على سبيل المثال إذا ما تعاقد أحد المحاسبين القانونيين على ابداء رأى بأن برامج الكمبيوتر تؤدى الوظائف المعلن عنها ، فإن التأكيد سيكون أن تلك البرامج تؤدى طبقا للوظائف التي تم التقرير عنها ، عند ذكر طبيعة المهمة فإن التقرير يجب أن يشير الى ما إذا كانت المهمة عمليه إختبار **Examination** أم فحص تحليلى أو تعاقد على تطبيق إجراءات متفق عليها .

تحديد نتيجة بشأن الإتساق مع المعايير

State Conclusion about Conformity with Criteria

طبقا لذلك المعيار فإن التقرير يجب أن يشير الى ما إذا كان تأكيد العميل تم عرضه طبقا للمعايير المقررة أم لا ، فى مثال برنامج الكمبيوتر تتمثل المعايير فى إيضاحات تم عملها لوصف البرنامج . على سبيل المثال قد يذكر المصنع أن البرنامج يضبط التهجي عند معدل ٩٠٠ كلمة كل دقيقة ، وسوف تذكر النتيجة ما إذا كانت برامج الكمبيوتر تؤدى حسب الوظائف المحددة لها.

التحفظات المرتبطة بعرض التأكيد

State Reservations about Presentation of Assertion

يستلزم ذلك المعيار أن يوضح المحاسب القانونى أى تحفظات بشأن تأكيدات العميل فى التقرير ، فى مثال برنامج الكمبيوتر إذا ما كانت الشكوى بأن البرنامج بضبط التهجى عند معدل ٩٠٠ كلمة فى الدقيقة ولكن لا يقوم بأداء ذلك ، فإن التقرير يجب أن يوضح أنه لا يؤدى حسب ما هو مقرر .

قصر إستخدام التقرير عند أداء مهمة تطبيق إجراءات متفق عليها

Limit Use of a Report on an Engagement to Apply a Greed-Upon Procedures

طبقا لذلك المعيار عندما تتضمن المهمة تطبيق إجراءات متفق عليها فإن إستخدام التقرير يجب أن يتم قصره على أطراف محددة ، ذلك القيد يكون مطلوبا حيث أن الإجراءات المتبعة عادة ما تكون أكثر تعقيدا مقارنة بتلك المؤداة عند أداء مهمة مراجعة القوائم المالية ، لذلك فإن التقرير يجب أن يتم قصره وتقييده لتخفيض مخاطر عدم إدراك المستخدمون العموميون للطبيعة المقيدة للتقرير ومن ثم تخفيض مخاطر إعتمادهم عليه بشكل كبير .

١/٦/٢ معايير المراجعة الدولية International Auditing Standards (IAS)

يعتبر هدف المراجعة الخارجية متماثل فى جميع البلدان وهو يتمثل فى اعداد تقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها أم لا ، وكما سبق مناقشته فى الفصل الأول أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها المتبعة فى أداء عملية المراجعة غير موحدة أو متماثلة من بلد الى أخر .

عملية المراجعة التى يتم إجرائها طبقا لمعايير بلد أجنبى قد لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فى معظم البلاد تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية قانونية إجبارية **Statutory Audit** تتطلب من المراجع أن يتبع إجراءات مقررة عن طريق القانون كأساس للتعبير عن رأى معين على القوائم المالية . ففى إيطاليا على سبيل المثال قد يكون للمراجعين القانونيين **Statutory Auditors** مصالح مالية فى الشركة التى يقوموا بمراجعتها على الرغم من أنهم قد لا يكونون مديرين أو عاملين بها . وفى ألمانيا تمتلك البنوك مكاتب للمراجعة قد تقوم بمراجعة الأنشطة والمشروعات التى

تمتلكها . وفى فرنسا فإن القواعد المهنية والأخلاقية تعتبر جزء من التشريعات القانونية . حيث ينص تقرير المراجعة فى فرنسا على أن القوائم المالية أعدت طبقا للمتطلبات القانونية وقانون الشركات ، وبصفة عامة لا يقومون المراجعون فى فرنسا بدراسة هيكل الرقابة الداخلية أو قد لا يعدون مصادقات على الأرصدة الخاصة بالنقدية أو حسابات المدينين أو حسابات الدائنين ، وفى كولومبيا حيث لا توجد جهة أو تنظيم مهنى لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها – يقوم المراجعون فقط بفحص القوائم المالية طبقا للقواعد القانونية الخاصة بإمساك السجلات .

لاشك أنه من الصعوبة بمكان تطوير معايير موحدة ومتماثلة للأداء والممارسة يتم إتباعها خلال بلدان العالم ، وقد حددت البلدان المختلفة عديد من التحفظات المتباينة المرتبطة بذلك ، فالتباعد الجغرافى والإختلافات فى الثقافة وممارسات الأنشطة والأعمال والتباين فى الممارسات المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة قد جعلت مراجعة الشركات متعددة الجنسيات Multinational Companies أمرا من الصعوبة بمكان تأديته ، على سبيل المثال المراجعون الذين يقومون بأداء عملية مراجعة لشركة متعددة الجنسية فى الولايات المتحدة يجب أن يكونوا على صلة وتآلف بكل من المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية ونظيرها فى البلد الذى تعمل فيه المنشأة أو تحصل فيه على تمويلها .

ان درجة تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة الشركات الى زيادة رأس مالها وإنتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد وتوفيق معايير للمحاسبة والمراجعة . يعتبر مصطلح توفيق أو تناسق Harmonization تعبيرا ملائما حيث أن كافة الإختلافات من المحتمل عدم تحقيقها نتيجة للتباين فى الظروف البيئية التى يتم فيها أداء خدمات المحاسبة والمراجعة . ولاشك أن الإختلافات فى مستويات التصنيع والتعليم والأهداف

الإجتماعية والطموح بالإضافة الى الإختلافات فى مستويات الثقافة قد أضفت الصعوبة الكبيرة نحو تحقيق الإجماع على تلك المعايير . ولاشك أن تحقيق درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض سيخفض على الأقل من تكلفة المحاسبة أو المراجعة للقوائم المالية للشركات متعددة الجنسية .

وقد تم تأسيس الإتحاد الدولى للمحاسبين **The International Federation of Accountants (IFAC)** فى عام ١٩٧٧ لتطوير إرشادات عن المراجعة وممارسات إعداد التقرير ولأغراض زيادة القبول الدولى لتلك الإرشادات . وتنص إفتتاحية تلك الإرشادات على أن اللوائح والنشرات الوطنية تحكم عمليات المراجعة داخل بلد معين ، ويشير ذلك الى أن إرشادات المراجعة الدولية **International Auditing Guidelines** يتعين أن يتم تبنيها عن طريق مجلس معايير المراجعة قبل أن تكون ملزمة فى الولايات المتحدة الأمريكية .[1]

وهناك متطلبات أخرى متعددة الجنسية تعمل على توفيق معايير للمحاسبة والمراجعة تتضمن هيئة الأمم المتحدة ، والتنظيمات الخاصة بالتعاون والتطوير الإقتصادى والمجتمع الأوروبى . بإختصار على الرغم من المحاولات التى يتم بذلها لتوفيق معايير المحاسبة والمراجعة ، ورغما عن وجود تنظيمات تقترح معايير للمراجعة الا أنه حتى الآن لا توجد مجموعة من معايير المراجعة التى يتم قبولها دوليا . بالأحرى فإن المراجعين فى كل بلد يتبعون الممارسات والمعايير المقررة للبلد التى تعمل خلاله الشركة وتمارس أنشطتها فيه . على سبيل المثال فإن مراجعى الشركات فى الولايات المتحدة الأمريكية أو مراجعى الشركات التى تسعى نحو إقتراض أموالا فى ذلك البلد يتعين عليهم إتباع معايير المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

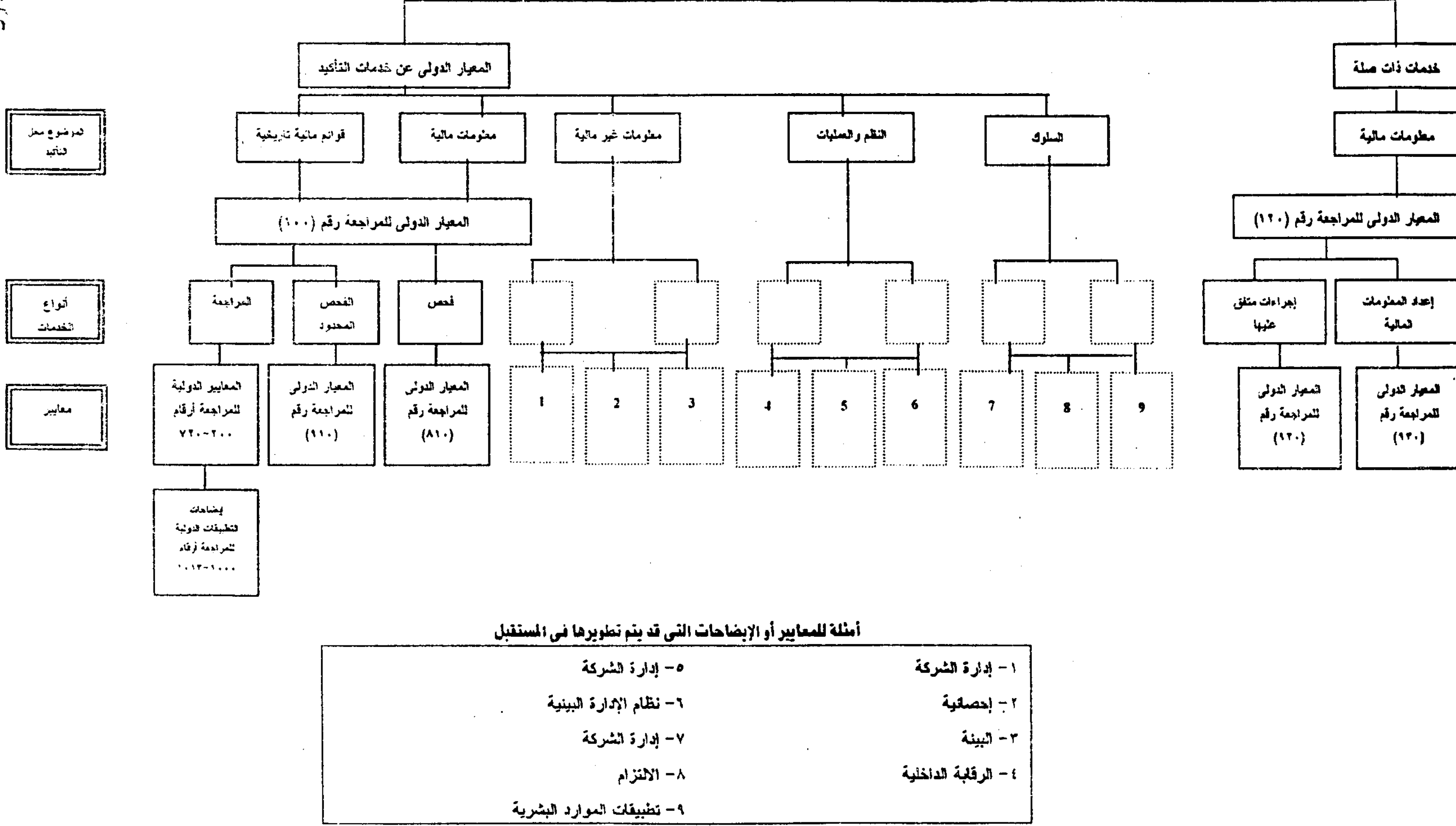
رغما عن ذلك فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر ذات أهمية كبيرة حيث يمكن أن تستخدم عن طريق الدولة كأساس لتطوير معاييرها المحلية الخاصة، وكذلـــك يمكـــن أن تعتمد عليها الدول فى عمل معايير خاصة بها إذا لم يكن لديهـــا معاييـــر من قبل ، ولاشك أن معايير المراجعة الدولية قد ساعدت فى توفيق مهنة المراجعة خلال دول العالم .

ويمكن القول أن معايير المراجعة الدولية لا تعتبر معايير ملزمة ، حيث ليس لدى الإتحاد الدولى للمحاسبين أية سلطة فى فرض تلك المعايير.[1]

يوضح الشكل رقم (١/٧) الهيكل العام لمعايير المراجعة الدولية من حيث تبويبها حسبما جاء بالاطار الخاص بالخدمات الخاصة بتقديم التأكيدات واطار العمـــل الخاص بمعايير المراجعة الدولية (المعيار من رقم ١٠٠-١٢٠ حتى ١٠١٢) .

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، موسوعة معايير المراجعة الدولية وايضاحات تطبيقاتها ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .

شكل رقم (١/٧)



أمثلة للمعايير أو الإيضاحات التى قد يتم تطويرها فى المستقبل

١- إدارة الشركة	٥- إدارة الشركة
٢- إحصائية	٦- نظام الإدارة البيئية
٣- البيئة	٧- إدارة الشركة
٤- الرقابة الداخلية	٨- الالتزام
	٩- تطبيقات الموارد البشرية

١/٧ عناصر المراجعة الخارجية للقوائم المالية

تتمثل عناصر مراجعة القوائم المالية التى يقوم بها المراجع الخارجى فى:

١- مرحلة العلاقة مع العملاء والارتباط بهم .

٢- مرحلة وضع استراتيجية المراجعة

٣- مرحلة وضع خطة المراجعة

٤- تفهم الرقابة الداخلية

٥- مراجعة المعاملات الروتينية وغير الروتينية

٦- اختيار إجراءات المراجعة لتقييم معقولية التقديرات المحاسبية:-

٧- الاتصال بالمراجعين ومكاتب المراجعة الأخرى والمتخصصين:-

٨- تفهم وظيفة المراجعة الداخلية وتقييم كفاءتها وموضوعيتها

٩- الحصول على أدلة المراجعة الفعالة

١٠- أداء اختبارات الرقابة

١١- أداء الإجراءات التحليلية :-

١٢- أداء اختبارات التفاصيل

١٣- دراسة فروق المراجعة

١٤- تحديد ودراسة آثار الظروف المحتملة

١٥- دراسة التزام العميل بالقوانين والتصرفات غير القانونية

١٦- دراسة الأطراف ذو العلاقة ومعاملاتها

١٧- فحص الأحداث اللاحقة

١٨- الحصول على إقرارات من الإدارة

١٩- فحص وتفسير اكتشافات المراجعة

٢٠- إصدار تقارير المراجعة

٢١- إعداد مذكرة بنتائج عملية المراجعة

١ – مرحلة العلاقة مع العملاء والارتباط بهم

في تلك المرحلة يتعين على المراجع الخارجي أن يقوم بالآتي:-

تقييم مدى ملائمة العملاء المتوقعين قبل قبول عملية المراجعة وفحص العملاء الحاليين إذا لزم الأمر . ويجب ألا يفوض الشريك عملية الاستعلام عن العملاء مع الأطراف الخارجية والمراجعين السابقين لأي شخص أخر خلاف شريك أخر.

- الحصول على خطاب ارتباط بعملية المراجعة عند قبول عميل جديد أو عندما يحدث تغيير مهم في نطاق خدمة الشركاء والمديرين.
- التأكد من استقلالية جميع العاملين المهنيين بالنسبة للعملاء الذين يصدر التقرير عن قوائمهم المالية.
- أداء العمل بالكفاءة والعناية اللازمة وذلك بإسناد العمليات إلى العاملين الذين تتوافر لديهم المعرفة الكافية والمهارات والخبرة المناسبة وكذلك بالإشراف السليم على عملهم.
- الاحتفاظ بقدر من الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج إجراءات المراجعة.
- الاحتفاظ بسرية المعلومات الخاصة بأمور العميل وعدم الإفصاح عن المعلومات للأطراف الخارجية إلا في حالة وجود تصريح بذلك على وجه التحديد .
- تعزيز التقارير بأوراق عمل المراجعة التي توثق الموضوعات المهمة لإدارة عملية المراجعة.
- تقييد الوصول إلى أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ برقابة عليها وعدم إتاحة أوراق العمل لجهات خارج المكتب إلا في الحالات الاستثنائية فقط وفي هذه الحالة يكون ذلك بموافقة مسبقة للشريك المسئول عن عملية المراجعة.

وحتى يتم تنفيذ تلك السياسات يجب أن تتوافر الإرشادات التالية:-

- تنمية العلاقة مع العميل والمحافظة عليها .
- تقييم العملاء المتوقعين والمستمرين .
- تحديد بنود اتفاق عملية المراجعة .
- الاحتفاظ بالاستقلالية .
- ممارسة العناية المهنية المطلوبة .
- الاحتفاظ بقدر من الشك المهني .
- الاحتفاظ بالسرية .
- توثيق أهم الأمور .
- وضع القيود على الوصول لأوراق العمل .

٢- مرحلة وضع استراتيجية المراجعة

تتناول استراتيجية المراجعة ما يلي :-

- العوامل الموجودة التي تشير إلى مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية .
- تحديد أهداف المراجعة الحساسة وأسلوب مراجعة هذه الأهداف .
- الأسلوب العام للمراجعة بالنسبة للرقابة الداخلية .
- موضوعات تقديم التقارير المالية .
- مهارات المتخصصين المطلوبة لتنفيذ المراجعة بكفاءة .
- إمكان تطبيق أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر .
- العوامل الأخرى التي تساهم في تقديم خدمة المراجعة بفعالية .
- توثيق استراتيجية المراجعة في مستند الاستراتيجية .

- ابلاغ استراتيجية المراجعة لفريق خدمة المراجعة في المكتب .
- توثيق واعتماد التغييرات التي تحدث أثناء تقدم سير المراجعة .

وفي سبيل تحقيق وإنجاز تلك السياسات يتعين توفير الإرشادات التالية :-

- تحديد ماهية استراتيجية المراجعة .
- لماذا تعتبر استراتيجية المراجعة مهمة .
- الأمور التي تتناولها استراتيجية المراجعة .
- كيفية توثيق وتبليغ وتنفيذ استراتيجية المراجعة .

٣- مرحلة وضع خطة المراجعة

تأسيسـا على تحديد المراجع لاستراتيجية خطة المراجعة يقوم المراجع الخارجي بالأتي :-

- أستخدام الاجراءات التحليلية للمساعدة في تخطيط المراجعة كالأتي :
  - تحديـد الحسـابات ومجموعـات المعاملات وتأكيدات القوائم المالية الهامة .
  - تعريف أهداف المراجعة والتأكيد على أهداف المراجعة الحساسة .
  - حساب مؤشر الأهمية النسبية كمقياس تخطيطي لدقة المراجعة .
  - تقييـم المخاطر الحتمية وتقييم مخاطر الرقابة مبدئيا بالنسبة لأهداف المراجعة بعد تفهم الرقابة الداخلية .
  - تقييـم مـبدئيا مخاطـر وجود أخطاء تحريف هامة بالنسبة لأهداف المراجعة .
- توثيـق قرارات تخطيط المراجعة في مذكرة الخطة وإجراءات المراجعة المخططة في برنامج المراجعة .

- اعتماد قرارات تخطيط المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة قبل البدء في العمل الميداني الهمام :-
  - اعتماد الشريك المسئول مذكرة الخطة .
  - اعتماد المدير برنامج المراجعة .
- ابلاغ خطة المراجعة إلى فريق خدمة المراجعة في المكتب .
- توثيق واعتمد التغييرات اللاحقة كنتيجة للتقدم في المراجعة .

وفي سبيل ذلك يتم توفير الإرشادات التالية:-

- تحديد مسئولية تخطيط المراجعة .
- تنفيذ إجراءات تحليلية للمساعدة في تخطيط المراجعة .
- استخدام مؤشر الأهمية النسبية كمقياس تخطيطي لدقة المراجعة .
- تقييـم المخاطــر الحتمية ومخاطر الرقابة ومخاطر أخطاء التحريف الهامة .
- اختيار إجراءات المراجعة .
- توثيق تخطيط المراجعة .
- اعتماد تخطيط المراجعة .
- ابلاغ تخطيط المراجعة .

٤- تفهم الرقابة الداخلية

حيــث يجـب على المراجع الخارجي تفهم الرقابة الداخلية بما في ذلك اسـتخدام العميـل لتكنولوجيا المعلومات وتوثيق ذلك بالقدر الكافي لتخطيط المــراجعة ، وإعداد نموذج الإطار العام للرقابة ،وفي سبيل ذلك يجب توفير الإرشادات التالية :-

أسلوب المراجع بالنسبة للرقابة الداخلية .

- تحديد ماهية الرقابة الداخلية .
- ما الذي يحتاج المراجع إلى تفهمه ؟
- كيف يتم الحصول على الفهم ؟
- إعداد التقارير عن أوجه قصور الرقابة .
- كيـــف يتم المفاضلة بين أسلوب الاعتماد على النظم وأسلوب التحقيق لكل هدف من أهداف المراجعة ؟
- كيف يتم إعداد التقييمات المبدئية لمخاطر الرقابة ؟
- إعداد نموذج الإطار العام للرقابة والمستندات الأخرى .

٥- مراجعة المعاملات الروتينية وغير الروتينية

١. بالنسبة لأهداف المراجعة المتعلقة بالمعاملات الروتينية يتم الاتى :-

- اختيار إجراءات المراجعة اللازمة لاختبارات الرقابة .
- تحديد الإجراءات التحليلية ، واختبارات التفاصيل ، كلما كان ذلك مناسبا.

وفي سبيل ذلك يتم تحديد :-

- ماهية المعاملات الروتينية .
- أسلوب مراجعة المعاملات الروتينية.

٢. كمـــا يجب أن يتم اختيار إجراءات المراجعة المرتبطة باهداف المراجعة المتعلقة بالمعاملات غير الروتينية.

وفي سبيل ذلك يتعين أن يتم تحديد :-

- ماهية المعاملات غير الروتينية .
- أسلوب مراجعة المعاملات غير الروتينية .

٦- اختيار إجراءات المراجعة لتقييم معقولية التقديرات المحاسبية :-

حيث يتم تحديد إجراءات المراجعة لتقييم معقولية التقديرات المحاسبية مع الأخذ في الحسبان العوامل التي بنيت على أساسها تلك التقديرات ، وفي سبيل ذلك يتم إرشادات عن الأتي :-

- ماهية التقديرات المحاسبية .
- أسلوب مراجعة التقديرات المحاسبية .

٧- الاتصال بالمراجعين ومكاتب المراجعة الأخرى والمتخصصين :-

أ- حيث يتعين الاتصال بالمراجعين لتأكيد الاستقلالية كتابة وتوفير المعلومات عن الأطراف ذوي العلاقة ومعلومات التخطيط الأخرى ذات الصلة .

وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشادات عن :

- المراجع الرئيسي والمراجعين الآخرين .
- اعتبارات تخطيط المراجعة .
- إجراءات المراجع الرئيسي .
- التوثيق .

ب- إرســال التعليمات لمكاتب المراجعة الأخرى المشاركة ، وفي سبيل ذلك يتم تحديد :-

- المكاتب المنشئة والمشاركة .
- تعليمات المكاتب المنشئة إلى المكاتب المشاركة .
- مسئوليات المكاتب المشاركة .

جـــ - إبلاغ المتخصصين بأهداف ونطاق عملهم والاستفسار عن مؤهلاتهم وموضوعيتهم وخطط إجراءات المراجعة للحصول على دليل مراجعة عن عملهم ،وفي سبيل ذلك يتم توفير إرشادات عن :-

- من هم المتخصصون ؟
- كيف يتم تحديد الحاجة إلى دراسة عمل المتخصصين .
- موضوعية ومؤهلات المتخصصين .
- كيف يتم تبادل البيانات والمعلومات مع المتخصصين .
- كيف يتم تقييم عمل المتخصصين .

٨- تفهم وظيفة المراجعة الداخلية وتقييم كفاءتها وموضوعيتها

يتم الحصول على تفهم لوظيفة المراجعة الداخلية وإذا رأى المراجع الخارجي أن عمل المراجعة الداخلية يوفر دليل مراجعة ،فانه يقوم بتقييم كفاءة وموضوعية المراجع انداخلي واختبار عمله ،وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشادات عن :-

- تفهم وظيفة المراجعة الداخلية .
- أخذ عمل المراجعة الداخلية في الاعتبار كأحد أدلة المراجعة .
- اختبار عمل المراجع الداخلية .
- تأثير عمل المراجعة الداخلية على المراجع الخارجي .
- استخدام المراجعة الداخلية لتوفير مساعدة مباشرة .

٩- الحصول على أدلة المراجعة الفعالة

يتعين على المراجع اتباع سياسات معينة للحصول على أدلة المراجعة الفعالة على النحو التالي:-

١. الحصول على أدلة مراجعة عن فعالية الرقابة الداخلية بإجراء ما تم التخطيط له من اختبارات الرقابة وتعديل برنامج المراجعة في ضوء ما يتم اكتشافه إذا لزم الأمر، ويتم دراسة تأثير هذه الاكتشافات في نشاط العميل وتقديم تقرير عنها للإدارة كلما كان ذلك مناسبا.

٢. الحصول على أدلة المراجعة التحقيقية بتنفيذ ما تم تخطيطه من الإجراءات التحليلية ، والبحث عن الاكتشافات التي تختلف عن التوقعات، كما يتم تعديل برنامج المراجعة. في ضوء ما يتم اكتشافه إذا لزم الأمر .
٣. الحصول على أدلة المراجعة التحقيقية بإجراء ما تم تخطيطه من اختبارات التفاصيل وتعديل برنامج المراجعة في ضوء ما يتم اكتشافه إذا لزم الأمر .
٤. تحديد وبحث فروق المراجعة وإعداد ملخص فروق المراجعة التي لم يتم تسويتها .
٥. تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة لتحديد الالتزامات المحتملة والحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بالمحاسبة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة.
٦. الاستفسار عن التزام العميل بتطبيق القوانين واللوائح والبحث عن تأثير الأعمال غير القانونية المحتملة والتي تتم إلى علم المراجع .
٧. دراسة غرض وطبيعة ومدى معاملات الأطراف ذوي العلاقة وتقييم كيفية عرضها في القوائم المالية .
٨. فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية مع مراعاة ما إذا كان قد تم عكسها على النحو السليم في القوائم المالية . وإذا وجد تأخير كبير في إصدار تقرير المراجعة يتم تحديث عملية الفحص للتاريخ التقريبي الذي يتم إصدار تقرير المراجعة فيه .
٩. الحصول على إقرارات من الإدارة على الأمور الهامة بالنسبة للقوائم المالية بما في ذلك الإقرار بمسئولية الإدارة عن عرض القوائم المالية .

في سبيل ذلك يتم تحديد إرشادات عن الآتي :-

- ماهية دليل المراجعة الفعال .
- أساليب المراجعة .

- إجراءات المراجعة .
- الأمـــور الأخـــرى ، مـــثل فـــروق المراجعة والالتزامات المحتملة والأعمـــال غير القانونية والأطراف ذوي العلاقة والأحداث اللاحقة والإقرارات من الإدارة .

١٠- أداء اختبارات الرقابة

يقـــوم المراجع بالحصول على دليل مراجعة عن مدى فعالية الرقابة الداخـــلية وذلك بأداء ما تم التخطيط له من اختبارات الرقابة وتعديل برنامج المـــراجعة - إذا لـــزم الأمـــر- في ضوء ما يتم اكتشافه ويتم دراسة تأثير الاكتشافات في نشاط العميل وإعداد تقرير عنها للإدارة كلما كان ذلك مناسبا.

وفي سبيل ذلك يقوم المراجع بتوفير إرشاد عن :-

- ماهية اختبارات الرقابة .
- أداء اختبارات الرقابة .
- دراسة ما يترتب على اكتشافات الاختبارات من آثار.

١١- أداء الإجراءات التحليلية :-

يقـــوم المـــراجع بالحصول على دليل مراجعة تحقيقي وذلك بأداء ما تم تخطيطـــه مـــن إجراءات تحليلية مع البحث عن الاكتشافات التي تختلف عن الـــتوقعات وتعديل برنامج المراجعة في ضوء الاكتشافات إذا لزم الأمر،وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشاد عن :-

- ماهية الإجراءات التحليلية .
- تصنيف الإجراءات التحليلية .
- أداء الإجراءات التحليلية .
- فرص استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر .

- تبادل الإجراءات التحليلية مع اختبارات التفاصيل .

١٢- أداء اختبارات التفاصيل

يقوم المراجع بالحصول على دليل مراجعة تحقيقي عن طريق أداء ما تم تخطيطه من اختبارات التفاصيل وتعديل المراجعة في ضوء الاكتشافات إذا لزم الأمر ، وفي سبيل ذلك يتم توفير إرشاد عن :-

- ماهية اختبارات التفاصيل .
- التخطيط لاختبارات التفاصيل .
- اختيار البنود لعمل اختبارات التفاصيل .
- اختيار البنود الرئيسية .
- العينة الممثلة للمجتمع .
- أداء اختبارات التفاصيل .
- تقييم نتائج اختبارات التفاصيل .

١٣- دراسة فروق المراجعة

يقوم المراجع بتحديد والتحري عن فروق المراجعة وإعداد ملخص لفروق المراجعة التي لم يتم تسويتها، وفي سبيل ذلك يتعين تحديد وتوفير إرشاد عن :-

- أنواع فروق المراجعة .
- بحث أسباب فروق المراجعة .
- الإجراءات المطلوب توافرها عندما تشير اكتشافات المراجعة لإمكان وجود مخالفات .
- إعداد التقارير عن فروق المراجعة .
- التسويات المطلوبة لفروق المراجعة .

١٤- تحديد ودراسة آثار الظروف المحتملة

يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة لتحديد الظروف المحتملة والحصول على دليل المراجعة المتعلق بالإفصاح وكيفية المحاسبة عن الظروف المحتملة ، وفي سبيل ذلك يتم تحديد إرشاد عن :-

- ماهية الظروف المحتملة .
- المسئوليات .
- الاتصال بالمحامين .

١٥- دراسة التزام العميل بالقوانين والتصرفات غير القانونية

يجب أن يقوم المراجع بالأتي :-

- الاستفسار عن التزام العميل بالقوانين واللوائح.
- البحث عن تأثير التصرفات غير القانونية المحتملة التي تصل إلى علم المراجع .

وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشاد عن :-

- ماهية التصرفات غير القانونية .
- المسئوليات .
- تحديد التصرفات غير القانونية .
- إجراءات المراجعة لمجابهة التصرفات غير القانونية المحتملة .
- الإجراءات تجاه التصرفات غير القانونية المكتشفة.

١٦- دراسة الأطراف ذو العلاقة ومعاملاتها

يقوم المراجع بدراسة غرض وطبيعة ومدى معاملات الأطراف ذوي العلاقة وتقييم درجة سلامة العرض في القوائم المالية ، وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشاد عن :-

- الأطراف ذوي العلاقة وماهية معاملات الأطراف ذوي العلاقة .
- لماذا يتم تحديد الأطراف ذوي العلاقة ومعاملات الأطراف وذوي العلاقة .
- تحديد الأطراف ذوي العلاقة ، ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة .
- الحصول على دليل المراجعة المتعلق بمعاملات الأطراف ذوي العلاقة .
- المسئوليات فيما يتعلق بالمراجعين الآخرين .

١٧- فحص الأحداث اللاحقة

يقوم المراجع بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ودراسة ما إذا كان قد تم تأثر القوائم المالية بها أم لا . وإذا كان هناك تأخير كبير في إصدار تقرير المراجعة يتم تحديد الفحص حتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة.

وفي سبيل ذلك يتم توفير إرشادات عن :-

- ماهية الأحداث اللاحقة .
- إجراءات مراجعة الأحداث اللاحقة.

١٨- الحصول على إقرارات من الإدارة

يقوم المراجع بالحصول على إقرارات من الإدارة عن الأمور الهامة بالنسبة للقوائم المالية بما في ذلك إقرار الإدارة عن مسئوليتها عن تقديم وعرض القوائم المالية .

وفي سبيل ذلك يتم توفير إرشادات عن :-

- ماهية إقرارات الإدارة .
- الإقرار بالمسئولية عن عرض القوائم المالية .

- الإقرارات عن الأمور الأخرى الهامة بالنسبة للقوائم المالية.

١٩ – فحص وتفسير اكتشافات المراجعة

يقوم المراجع بإجراء ما يلي :–

- فحص أوراق عمل المراجعة :
  - فحص مدير المراجعة لأوراق العمل .
  - فحص الشريك المسئول عن عملية المراجعة لأوراق العمل المتعلقة بأهداف المراجعة الحساسة .
- تقييم ما إذا كان دليل المراجعة الذي تم الحصول عليه يعتبر كافيا ومناسبا وذلك لتكوين الرأي على المراجعة .
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الهام:
  - دراسة فروق المراجعة التي لم يتم تسويتها .
  - دراسة احتمال وجود أخطاء لم تكتشف .
- تقييم ما إذا كان هناك شك كبير في قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة تالية لتاريخ الميزانية .
- تقييم عرض وتصوير القوائم المالية .
  - إعداد تحليلات القوائم المالية .
  - فحص الافصاحات المتعلقة بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المطبقة واللوائح ومتطلبات القانون.
- إعداد مذكرة الإتمام ووصف ما يأتي:
  - اكتشافات المراجعة المتعلقة بأهداف المراجعة الحساسة .
  - الحقائق الأساسية للأمور المحاسبية وموضوعات المراجعة وإعداد التقارير الهامة وغير العادية .

- الـــتعديلات التي تمت على استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة منذ وقت إعداد مستند الاستراتيجية ومذكرة التخطيط .

– توقيع وتاريخ مذكرة الإتمام من مسئول فريق المراجعة والمدير والشريك المسئول عن عملية المراجعة وشريك الفحص الإضافي .

وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشاد عن :–

– فحص أوراق العمل .
– تقييـــم مـــا إذا كان دليل المراجعة الذي تم الحصول عليه يعتبر كافيا ومناسبا لتكوين رأي المراجعة .
– تقييم ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة .
– تقييم النواحي المتعلقة بالاستمرارية .

٢٠– إصدار تقارير المراجعة

يقوم المراجع بإجراء التالي :–

– إعـــداد تقريـــر المراجعة الذي يحتوي على تعبير واضح مكتوب عن الرأي على القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى المراجعة .
– إتمام فحص الشريك الإضافي قبل إصدار تقارير المراجعة على القوائم الماليـــة للشركات التي تتداول أسهمها في البورصة ، والقوائم المالية المنتظر توزيعها على نطاق واسع .
– إذا وضع تقرير المراجعة والقوائم المالية للعميل في مستند واحد وذلك لـــتقديمه لإحـــدى الجهات الحكومية أو يكون من المتوقع توزيعه على نطاق واسع ويكون للمراجع علاقة بذلك المستند ، سواء كان ذلك بناء عـــلى طلب العميل أو متطلبات معينة ، يتم إقرار المعلومات الأخرى المـــرافقة لتقرير المراجعة والقوائم المالية ودراسة ما إذا كانت المعلومات الأخرى المذكورة هذه وطريقة عرضها تتمشى مع القوائم المالية .

- إذا وضـــع تقريـــر المـــراجعة (أو القوائم المالية للعميل التى للمراجع ارتـــباط بها) في مستند واحد لتقديمه لإحدى الجهات الحكومية أو لانه ينـــتظر توزيعـــه على نطاق واسع خارج الدولة التي يقع فيها مكتب المراجعة الذي يوقع التقرير ، يقوم شريك داخل المنطقة التي يقدم فيها التقرير ويتم ترشيحه بمعرفة المكتب بفحص واعتماد المستندات اللازمة.
- إبـــلاغ الأمور الهامة الأخرى التي تم تحديدها أثناء المراجعة للإدارة ولمجلس الإدارة ، كلما كان ذلك مناسبا .

وفي سبيل ذلك يتعين توفير إرشاد عن :-

- تقارير المراجعة .
- فحص الشريك الإضافي .
- دراسة المعلومات الأخرى التي تدخل في نطاق عمل مكتب المراجعة .
- التقارير التي تم إصدارها أو توقيعها في مناطق أخرى
- إبلاغ الأمور الهامة الأخرى وإصدار تقارير أخرى للعميل .
- إعداد تقارير المراجعة .

٢١- إعداد مذكرة بنتائج عملية المراجعة

يقـــوم المـــراجع بتحديد استراتيجيات تحسين خدمة المراجعة عن طريق المكـــتب عن طريق عمل اجتماعات مع فريق المراجعة والإدارة والآخرين كلما كان ذلك مناسبا، وفي سبيل ذلك يتم توفير إرشاد عن :-

- ماهية مذكرة نتائج عملية المراجعة.
- أسباب أهمية مذكرة نتائج عملية المراجعة.
- كيفية إعداد مذكرة نتائج عملية المراجعة.

الفصل الثانى

المراجعات الداخلية

الفصل الثانى
المراجعات الداخلية
Internal Audits

٢/١ طبيعة وتطور أهداف المراجعة الداخلية

٢/١/١ تطور المراجعة الداخلية .

٢/١/٢ طبيعة ومفهوم المراجعة الداخلية .

٢/٢ المراجعة الداخلية ودورها فى الرقابة الداخلية والمراجعة المالية والتشغيلية

٢/٢/١ المراجعة الداخلية كامتداد للرقابة الداخلية .

٢/٢/٢ المراجعة الداخلية و المراجعة المالية .

٢/٢/٣ المراجعة الداخلية ودورها فى المراجعة التشغيلية .

٢/٣ متطلبات تأهيل وحياد المراجع الداخلى

٢/٣/١ متطلبات تأهيل المراجع الداخلى .

٢/٣/٢ متطلبات الحياد والأستقلال فى المراجعة الداخلية .

٢/٤ معايير ممارسة المراجعة الداخلية

٢/٤/١ أوجه التشابه بين معايير المراجعة الداخلية والخارجية .

٢/٤/٢ المعايير العامة والمحددة للمراجعة الداخلية .

٣/٤/٣ شرح وتوضيح معايير المراجعة الداخلية .

٢/٥ دليل آداب وسلوك المراجع الداخلى

٢/٥/١ الهدف .

٢/٥/٢ حتمية التطبيق .

٢/٥/٣ معايير السلوك .

٢/٦ العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين

٢/٦/١ أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعين الداخليين والخارجيين.

٢/٦/٢ حصول المراجع الخارجي على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية.

٢/٦/٣ تقييم صلاحية وموضوعية المراجعين الداخليين .

٢/٦/٤ أثر عمل المراجع الداخلى على عملية المراجعة .

٢/٦/٥ تقييم عمل المراجع الداخلى .

٢/٧ دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية

٢/٧/١ أهداف إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

٢/٧/٢ المتطلبات الرئيسية لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

٢/٧/٣ أساليب تطبيق إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

٢/١طبيعة وتطور أهداف المراجعة الداخلية

The Nature and Evolution of Internal Auditing

٢/١/١تطور المراجعة الداخلية Evolution of Internal Auditing

في عـــام ١٩٤١ تـــم نشر كتاب عن المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية الحديثة **Modern Internal Auditing** وتأسس مجمع المراجعين الداخليين **Institute of Internal Auditors (IIA)**،ويعتبر هذين الحديثين بمثابة علامة على نشأة المراجعة الداخلية كمهنة ، وقد تزايد عدد أعضاء مجمع المراجعين الداخليين من ٢٤ عضو في عام ١٩٤١ الى ما يزيد عن ٤٠٠٠٠ عضو في مختلف دول العالم الآن . وقد قام المجمع من حوالى نصف قرن بإنجاز الكثير لـــتعزيز المكانـــة المهـــنية للمراجعين الداخليين ،ومن ضمن تلك الإنجازات الموافقة على بيان بمسئوليات المراجعين الداخليين وتطوير هيكل عام للمعرفة ودليل للسلوك ، وتحديد برامج التعليم المستمر والتأهيل المهنى (مراجع داخلى مؤهـــل ومعـــتمد) ، بالإضـــافة الى تبنى معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .

وقـــد تركـــزت المراجعة الإدارية خلال الفترة من عام ١٩٤٠ حتى عام ١٩٥٠ فى كثير من التنظيمات فقط فى مجال المراجعة المالية ، حيث أرتبطت ادارات المراجعة الداخلية بشكل كبير بتحليل القوائم المالية للإدارة . أما الآن فقد أخذت المراجعة الداخلية فى أعتبارها مدى واسع من المسئوليات كما أشار اليها بيان مسئوليات المراجعين الداخليين الصادر عن طريق مجمع المراجعين الداخليين على النحو التالى :–

" يتمـــثل هـــدف المـــراجعة الداخلية فى مساعدة كافة أعضاء الإدارة فى الأضـــطلاع بمســـئولياتها بشـــكل فعال عن طريق تزويدهم بأنواع معينة من

التحـليلات والتقييمات والمقترحات بالإضافة الى تعليمات ملائمة بخصوص الأنشـطة محل الفحص . يرتبط المراجعون الداخليون بكل مرحلة من أنشطة المنشأة والتى قد تمثل خدمة للإدارة . ويمتد ذلك الأرتباط الى مدى أوسع من السجلات المحاسبية والمالية الى الحصول على فهم كامل بالأعمال والأنشطة محل الفحص " .

طـبقا لذلك الهدف فان ذلك الإيضاح قد حدد أنشطة عديدة رئيسية للمراجعة الداخلية على سبيل المثال تقييم والتوصية بتحسينات خاصة بالآتى:-

١. مدى كفاية نظم الرقابة المالية والتشغيلية والألتزام بتطبيقها .
٢. مدى الألتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المقررة .
٣. المدى الذى خلاله يتم المحاسبة على الأصول وحمايتها من الخسارة .
٤. مصـداقية وإمكانيـة الأعـتماد على المعلومات التى يتم التقرير عنها بواسطة الإدارة .
٥. أداء العاملين والإدارة .

يحدد الهدف والأنشطة الخمسة ذات الصلة نطاق عملية المراجعة التشغيلية **Operational Auditing** وهو قلب ومحور النشاط الرئيسى لعملية المراجعة الداخـلية المعاصرة . فلم تعد المراجعة الداخلية مقصورة على الأمور المالية فحسـب . حيـث اصبح دورها أكثر أبتكارا لأنها توفر الفرصة فى إلقاء بعد نظر عميق عن قضايا غير ظاهرة بسهولة للإدارة على سبيل المثال وفورات التكلفة المتوقعة لمراكز توزيع المنتجات على المستهلكين المحليين .

مـن هـنا يتضح أن المراجعة الداخلية قد بدأت كوظيفة يقوم بها شخص واحد ، وهى تكونت أساسا لأداء عملية التحقق والمطابقة الحيادية للفواتير قبل

سـداداها ، وبمـرور الوقـت تطورت المراجعة الداخلية لتصبح نشاطا مهنيا يتطلب خبرة مهنية مرتفعة المستوى . حيث أمتدت لتشمل تقييم كفاءة وفعالية كافة مراحل عمليات التنظيم سواء أكانت تتمثل فى أعمال مالية أو غير مالية. تـلك التغييرات أدت الى تكوين أقسام للمراجعة داخل التنظيم ، كأداة رئيسية يقـوم بهـا مديـر قسـم المـراجعة الداخلية بحيث يتم تقديم تقاريرها وتتبع مسئولياتها لمجلس الإدارة أو لجان المراجعة .

ويمكـن القول بوجه عام أن وظيفة المراجعة الداخلية قد ارتبطت تاريخيا بفحـص المعلومات المحاسبية داخل التنظيم ، ومن هنا فأن هذا الجزء سوف يركـز على الجوانب المحاسبية لهذا النظام ، مع ذلك فقد تطورات المراجعة الداخلية بشكل متزايد ، حيث تم التوسع فى تلك الوظيفة لتتمثل فى فحص مدى كفـاءة وفعاليـة التنظيمات ، وغالبا ما يشار إلى هذا الدور المتطور للمراجع الداخلى باداء وظيفة المراجعة الإدارية **Management Audit** الذى سوف يتم مناقشتها فى الفصل الثالث .

وقد أشار قانون إعطاء الرشوة للعملاء **Foreign Corrupt practices act** (١) إلى أهميـة الـتأكيد على المراجعة الداخلية ، حيث يتطلب أن تقوم الشركات بالاحـتفاظ بـنظم رقابة داخلية فعاله . وقد أدركت الشركات الخاضعة لذلك القانون سريعا أن تطاور وظيفة المراجعة الداخلية يوفر أفضل ضمان للالتزام

---

(١) صدر فى الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٧ قانون بتحريم الشركات الأمريكية من إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب ، والذى أضاف بعدا جديدا إلى مسئوليات المراجعة الحيادية ، وصدر هذا القانون نتيجة لحملة شنتها الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية بهدف تحريم دفع رشوة إلى المسئولين بالبلاد الأجنبية بواسطة الشركات الأمريكية ، حيث نص القانون على فرض عقوبات جنائية على كل من الشركات وموظفيها فى مخالفة هذا القانون ، كما الزم القانون الشركات بوضع نظم رقابة داخلية تهدف إلى منع دفع الرشاوى.

به ، ونتيجة لذلك فقد زادت حجم الموازنات المقررة للمراجعة الداخلية ، كما تزايدت حجم وجودة إدارات أو أقسام المراجعة الداخلية بشكل جوهرى .

٢/١/١ طبيعة ومفهوم المراجعة الداخلية

The Nature and Definition of Internal Auditing

عرفت المراجعة الداخلية طبقا لبيان مسئوليات المراجعة الداخلية الصادر عن مجمع المراجعين الداخلين Institute of Internal Auditors (IIA) على النحو التالى :

"المراجعة الداخلية عبارة عن وظيفة تقييم مستقلة مقررة داخل أحد منظمات الأعمال بهدف فحص وتقييم أنشطتها باعتبارها أداه لخدمة هذا التنظيم " .

An Independent Appraisal Function Established Within an Organization to Examine and Evaluate its Activities as A Service to the Organization .

ويتمثل هدف المراجعة الداخلية فى مساعدة أعضاء التنظيم فى القيام بمسئولياتهم بفعالية ، ويعتبر ذلك التعريف واسع بشكل كاف للدرجة التى معها يمكن أن يشمل كثير من الأنشطة التى يتم تنفيذها فى ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية سواء فى القطاع العام أو الخاص ، مع ذلك فأن هناك عديد من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة الداخلية التى يتعين التركيز عليها وهى:-

١- يشير اصطلاح داخلى **Internal** الى أن تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساسا داخل المنظمة عن طريق العاملين المسئولين المختصين فيها.

٢- أن تعبير وظيفة التقييم المستقلة **Independent Appraisal Function** يشير بوضوح إلى أنه ليس هناك أية قيود أو حدود على حكم هذا المراجع الداخلى .

٣- يشير اصطلاح مقررة **Established** على أن إدارة المنظمة تختص على وجه التحديد بخلق وظيفة المراجعة الداخلية .

٤- يصف تعبير كل من فحص وتقييم Examine and Evaluate طبيعة وظيفـــة المراجعة الداخلية باعتبارها تقوم على البحث عن الحقائق بالإضافة الى عملية ذاتية لتقييم النتائج .

٥- يـــوحى اصـــطلاح أنشطة Activities إلى أن كافة أنشطة التنظيم تقع داخل نطاق المراجعة الداخلية .

٦- يشير تعبير كخدمة للتنظيم Service to the organization إلى أن المراجعة الداخلية توجد لمساعدة أو لفائدة أجمالى التنظيم ، كما يقترح اصطلاح خدمـــة Service أيضا إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر نشاطا استشاريا Staff وليس نشاطا تنفيذيا Line Activity .

بوجـــه عـــام تعتبر المراجعة الداخلية هى وظيفة رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى .

٢/٢ المراجعة الداخلية ودورها فى الرقابة الداخلية والمراجعة المالية والتشغيلية :

١/٢/٢ المراجعة الداخلية كامتداد للرقابة الداخلية

Internal Audit as an Extension of Internal Control

لـــدى مديـــرى الشركات واجبات قانونية شاقة تجاه حماية أصول الشركة وضمان الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحه ، كما يتعين عليهم أيضا تأسيس القـــرارات الهامـــة لتخصيص الموارد بناء على معلومات المحاسبة الإدارية الداخـــلية ، ولاشـــك فأن حجم وتعقيد كثير من الشركات يجعل من المستحيل عـــلى مديـــريها أن يقومـــوا بالأشـــراف على أعمالها شخصيا ، ومن ثم فهم يعـــتمدون بشكل كبير على نظم الرقابة الداخلية التى يتم تضمينها داخل النظم المحاسبية أو النظم الإدارية المرتبطة بذلك .

وطبقا للمعايير الصادرة عن طريق مجمع المراجعين الداخليين (IIA)، فان نظـم الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان (١) إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى سلامتها ، (٢) الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح ، (٣) الاستخدام الاقتصادى والكفء للموارد ، (٤) تحقيق الأهداف العامة والخاصة المقررة للأعمال أو البرامج .

يعتـبر هـذا التعريف مماثل لحد كبير لتلك الأهداف المذكورة فى أدبيات المراجعة الخارجية ، ولا شك أن التأكيد الموضوع على كل من تلك الأهداف الـتى يتضـمنها هـذا الـتعريف يمكن أن يتباين من شركة أخرى ، فبعض الشـركات تكـرس مـزيد من العناية نحو ضمان أن الإدارة توفر معلومات موثـوق فيها كما أن لديها نظم تمكن من منع الغش والسرقة ، بينما قد تركز شركات أخرى بشكل أكبر نسبيا على الإجراءات المرتبطة بالأشراف والرقابة على كفاءة الشركة فى استخدام مواردها .

بوجه عام يؤدى تباعد الإدارة العليا عن الأعمال الروتينية إلى وجود مشاكل وكالة Agency problems وهى مماثلة لتلك الموجودة فى أدبيات العلاقة بين المديـرين والمسـاهمين . فقـد يكون للأفراد العاملين بالشركة حافز لإنتاج سـجلات أو تقاريـر مضلله من أجل إخفاء الغش ، وضمان الحصول على عـلاوة أو مكافأت مرتفعة ، وقد تفشل نظم الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية فى منع سوء الأستخدام بسبب وجود إشراف ومتابعة ضعيفة . ويمكن أن تنشأ نـواحى الضعف الرقابية بسبب وجود تغيرات فى الإجراءات لم يتم إجازتها والموافقة عليها .

وحيث أن المديرين لا يمكنهم الأشراف على النظام بأنفسهم ، من ثم فأنهم يلجأون إلى تعيين قسم أو إدارة مراجعة داخلية لتنفيذ تلك الوظيفة بالنيابة عنهم

ولذلك يتم وصف المراجعة الداخلية بأنها وظيفة الرقابة الإدارية **Managerial Control** والتى تهتم بشكل رئيسى بقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى .

وقــد يتــبادر إلى الذهــن إلى أن قسم المراجعة الداخلية غير مسئولا عن تصــميم وتشغيل أو الأشراف على النظم الرقابية الأخرى ، إلا أنه يتوقع أن تقــوم المراجعة الداخلية بفحص تلك النظم لضمان أن النظم الرقابية الداخلية فعالة وأنها يتم تشغيلها بشكل صحيح ، ولا شك فأن الأهمية المرتبطة بفحص المعلومات المحاسبية تعتمد بشكل كبير على الهيكل الإدارى السليم للتنظيم .

٢/٢/٢المراجعة الداخلية والمراجعة المالية

Internal Auditing and Financial Audits

يــتم اســتخدام المراجعين الداخليين عن طريق المنشأة لأداء كل من المراجعة المالية والتشغيلية ، وقد تزايد دور المراجعين الداخليين بشكل كبير فى العقدين الأخيرين بصفة رئيسية بسبب الحجم والتعقيد المتزايد لكثير من الشركات .

فى ظل المراجعة المالية يعتبر المراجعون الداخليون مسئولون عن تقييم ما إذا كــانت أنظمــة الرقابة الداخلية قد تم تصميمها وتشغيلها بفعالية ، وما إذا كــانت القوائــم الماليــة قد تم عرضها بصدق وعدالة . حيث أن المراجعين الداخــليين يخصصــون كافة وقتهم فى شركة واحدة لذا فأن معرفتهم بأعمال الشركة وأنظمتها الداخلية يعتبر أكثر مقارنة بمعرفة المراجعين الخارجيين .

لم تحدد إرشادات المراجعة أداء عمليات المراجعة الداخلية للشركات بشكل جيد كما هو الحال عند أداء عمليات المراجعة الخارجية . ويرجع ذلك بسبب نقص المستخدمين الخارجيين الذين لا يعرفون ما هى الإجراءات التى يؤديها المــراجعون الداخليون اعتمادا على نتائج عملية المراجعة . وقد تكون لإدارة

الشـــركات المختلفة توقعات متباينة بشكل واسع لنوع ونطاق المراجعة المالية الـــتى يـــتعين أدائها عن طريق المراجعين الداخليين . على سبيل المثال فان أوراق عمـــل إحدى الشركات قد تقرر أن المراجعين الداخليين الذين يجب أن يقومـــوا بـــتقييم نظم الرقابة الداخلية والقوائم المالية لكل قسم يجب تدويرهم ســـنويا، بيـــنما إدارة بعض الشركات الأخرى قد تقرر أن التدوير لكل ثلاث سنوات يعتبر كافيا .

٢/٢/٣ المراجعة الداخلية ودورها فى المراجعة التشغيلية

Internal Auditing and Operational Audit

بوجـــه عـــام يتم أداء المراجعات الداخلية التشغيلية بهدف تحقيق واحد أو أكـــثر مـــن ســـتة أغـــراض مختلفة ، تشتق جميع تلك الأغراض من أنشطة المـــراجعة الداخلية الرئيسية المحددة أدناه طبقا لإيضاح مسئوليات المراجعين الداخليين الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين على النحو التالى :-

- تقييم نظم الرقابة الداخلية **Appraisal of Controls** .
- الألتزام **Compliance** .
- حماية الأصول **Protection of Assets** .
- التحقق **Verification** .
- تقييم الأداء **Appraisal of Performance** .
- توصيات باجراء تحسينات على العمليات والتشغيل **Recommendations for Operating Improvements** .

٢/٢/٣/١ تقييم نظم الرقابة الداخلية Appraisal of Control

تقوم منشآت الأعمال بتطبيق نظم الرقابة الداخلية لضمان الألتزام بأغراض وأهداف الإدارة . قد تأخذ نظم الرقابة شكل سياسات وبرامج أو إجراءات ، على سبيل المثال قد تقوم الشركة بتكوين برنامج لتسجيل ومتابعة تلف المخزون فى مواقع الإنتاج كإجراء رقابة على التشغيل لتحقيق الهدف التنظيمى لتخفيض التكاليف بالشركة على الرغم من أن نظم الرقابة الداخلية الفردية سوف تتباين إلا أن جميعها تحتفظ بإطار عمل عام متعارف عليه على النحو التالى :-

إطار العمل	المثال
١- الهدف.	١- تخفيض تكاليف تلف المخزون .
٢- أساليب تحديد الألتزام بالهدف .	٢- طلب المواد الخام طبقا لسياسة الطلب عند الحاجة لتدنية مستويات المخزون ولذلك يتم الرقابة على تكاليف التلف .
٣- التصرف عند عدم الألتزام .	٣- إذا زادت تكاليف التلف ، يتم دراسة : أ- إعادة تقييم المتغيرات فى نموذج طلب الكمية. ب- طرق بديلة للاحتفاظ بالمخزون .

عندما يتم تقييم نظم الرقابة فان هدف المراجع الداخلى يتمثل فى تحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة كافية ، وذلك يعنى أن تلك النظم الرقابية تعتبر مقنعة فى ضوء الاهداف التى من أجلها تم تصميمها . يعتبر تقييم تلك النظم الرقابية أحد أنشطة المراجعة التشغيلية الجوهرية حيث أن المراجعة الداخلية ذاتها

تعتبر أحد إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى .

٢/٢/٣/٢ الألتزام Compliance

لا تعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الألتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط ، ولذلك فإن الهدف من المراجعة التشغيلية يتمثل فى تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقررة تعمل بشكل مقنع . ومع ذلك فإن تركيز عمليات فحص الألتزام ليس بالضرورى يتمثل فى التعامل مع النتائج المحتملة لعدم الألتزام (على سبيل المثال تلف المخزون الزائد عن اللازم) ولكن يتمثل فى منع الحالات الإضافية لعدم الألتزام .

٢/٢/٣/٣ حماية الأصول Protection of Assets

تتمثل عمليات المراجعة التنظيمية المرتبطة بشكل وثيق بعمليات فحص الألتزام فى تلك العمليات المصممة لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر ، وقد يتم إجراء عمليات فحص حماية الأصول سواء لكل من الأصول السائلة (مثل النقدية أو الاوراق المالية قصيرة الأجل) اوبالنسبة للأصول غير السائلة (على سبيل المثال المخزون والآلات والمعدات) ، وعلى الرغم من أن تركيز كل منها يختلف بسبب أن الأصول السائلة تكون قابلة للتعرض للغش بشكل كبير ، الا انه أى الحالتين فإن المراجع الداخلى يهتم بصفة رئيسية بأختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية أو التشغيلية التى تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها .

٢/٢/٣/٤ التحقق Verification

إذا لم تكن البيانات المستخدمة عن طريق الإدارة دقيقة وذات مصداقية فإن القرارات التى تتخذها الإدارة من المحتمل أن تسفر عن قرارات غير رشيدة ، ولذلك يمكن أن يتم تصميم المراجعات التشغيلية للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة فى التقارير الداخلية المعدة للإدارة . وكما هو الحال بالنسبة لعمليات فحص الألتزام فإن تركيز عمليات التحقق لن تكون بالضرورة أستجابة لنتائج البيانات غير الدقيقة او غير القابلة للاعتماد عليها وإنما هى بالأحرى تتأسس على تعزيز الدقة وإمكانية الأعتماد .

٢/٢/٣/٥ تقييم الأداء Appraisal of Performance

يعتبر تقييم أداء العاملين عملية صعبة بمكان مقارنة بعملية الألتزام بالرقابة المحاسبية أو المالية ، وكنتيجة لذلك فإن تفسيرات وتقييمات أداء العاملين يمكن أن تكون عملية شاقة ومجهدة تماما ، على سبيل المثال فإن أداء العاملين غالبا ما يتأثر بعديد من المتغيرات بخلاف المكافآت الأقتصادية ذات الصلة على سبيل المثال الرضا والقبول الوظيفى للعاملين وأن تفسير أثر تلك المتغيرات على تحفيز العاملين للأضطلاع بمسئولياتهم بشكل كافى يمكن أن يكون صعبا، من ثم فان تقييم أداء العاملين يعتبر صعبا بمكان أيضا . وبغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المراجعين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم بتقييم أداء العاملين . ومع ذلك فان عمليات فحص أداء العاملين يمكن ان يمثل أحد أنشطة المراجعة التشغيلية الأقل أتساقا مع حدود الخبرة المهنية للمراجع الداخلى .

٢/٢/٣/٦ التوصيات بالتحسينات Recommendations for Improvements

يجب أن يتم تصميم كل من أنشطة المراجعة التشغيلية للمراجع الداخلى لابداء مقترحات للتحسينات ، وعندما يكون هناك ظرف يجب التقرير عنه نتيجة لأكتشاف خطأ أو غش أو تصرف غير قانونى فإن أثاره يجب أن يتم تصحيحها ويتعين تقديم توصيات لتحسين عملية المحاسبة عنها . وعلى الرغم من أن ذلك ليس نشاط مراجعة فى حد ذاته ، إلا أن التوصية بالتحسينات كنتيجة لأحد أنشطة المراجعة التشغيلية يمثل محصلة نهائية للدور المهنى للمراجع الداخلى ، فليس كافيا أن يقوم المراجع الداخلى بالأنتقاد ، وإنما يجب أن يكون خلاقا عند تطوير مقترحات للتحسينات .

٢/٢/٣/٧ طلب الادارة أداء عمليات المراجعة التشغيلية

Performing Operational Audits by Management requests

على الرغم من أن المراجعات التشغيلية الفعلية قد تتباين أعتمادا على الظروف المحيطة ، فإن معظمها تتضمن خصائص رئيسية عديدة ، حيث أن كل منها يرتبط بالطريقة العلمية للأستفسار كما هو موضح فى الشكل رقم (٣/١) .

شكل رقم (٣/١)

الطريقة العلمية المرتبطة بالأستفسار والمراجعات التشغيلية

الطريقة العلمية	وظيفة المراجعة التشغيلية
١- ملاحظة أحد المشاكل والأعتراف بها .	١- تطلب الإدارة أداء عملية مراجعة تشغيلية ، والأرتباط بنشاط تشغيلى يتعين أن يتم فحصه.
٢- تكوين الفرض .	٢- يتمثل الأفتراض الشامل فى أن إجراء الرقابة المحاسبية أو المالية أو التشغيلية يعمل بشكل صحيح وملائم لهدف الإجراء الرقابى .

٣- تجميــع أدلة إثبات ملائمة وقابـلة للتحقق لأختبار الفرض .	٣- أختيار إجراءات مراجعة تشغيلية ملائمة وجمع أدلة إثبات كافية وصالحة .
٤- تقييم أدلة الإثبات .	٤- تقييم أدلة الإثبات بغرض تحديد ما إذا كان الفرض قد تم تدعيمه أو لا أو كان غير شاملا.
٥- تطوير النتائج .	٥- إعداد تقرير الى المستوى التنظيمى الملائم .

وقــد تطـــلب الإدارة أداء عمليات مراجعة تشغيلية لأحد أو أكثر الأغراض الســـتة السابق مناقشتها . ومع ذلك فقد تطلب الإدارة على وجه التحديد أن يتم تطبيق عمليات الفحص الستة على :-

- تسهيلات الحاسب الإلكترونى بالتنظيم .
- تطبيقات الإدارة المالية .
- أنشطة رقابة الجودة .
- نشاط البحوث والتطوير .
- المسئولية الإجتماعية .
- حسابات القوائم المالية .

٢/٣ متطلبات تأهيل وحياد المراجع الداخلى

The Qualifications and Independence Requirements of Internal Auditors

متطلبات تأهيل المراجع الداخلى

The Certification Requirements of Internal Auditor

بــدلا مـــن الاعتماد على المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين لإصدار إرشادات مهنية ، فأن المراجعين الداخليين قد تطلعوا إلى تكوين مجمع للمراجعين الداخـــليين Institute of Internal Auditors (IIA) ، وهو يعتبر منظمة مماثلة

للمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين والذى أهتم بتحديد المعايير الأخلاقية ومعايير الممارسة بالإضافة إلى توفير التدريب اللازم وتشجيع المراجعين الداخليين ليكونوا مهنيين ، ويلعب مجمع المراجعين الداخليين دورا رئيسيا فى زيادة تأثير المراجعة الداخلية وتعظيم فعاليتها.

وقد صاحب نمو وأهمية المراجعة الداخلية فى الشركات تزايد الاعتراف المهنى بالمراجع الداخلى ، حيث تم تكوين مجمع المراجعين الداخليين فى عام ١٩٤١ ، وفى عام ١٩٧٢ حدد مجمع المراجعين الداخليين برنامج تأهيلى عالى يؤدى إلى منح ترخيص مراجع داخلى مؤهل **Certified Internal Auditor (CIA)** إلى هؤلاء المراجعين الذين يستوفون متطلبات الاختبار والخبرة .

تتضمن معايير ممارسة معهد المراجعين الداخليين خمسة مجموعات من الإرشادات التى تتضمن كل من المراجعة المالية والتشغيلية هى :-

الاستقلال والكفاية المهنية ونطاق العمل وأداء عمل المراجعة بالإضافة إلى إدارة قسم المراجعة الداخلية . ولا شك أن هناك أوجه تشابه واختلاف عند مقارنه تلك المعايير بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها الصادرة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين . كل من تلك المعايير يتم تدعيمه أيضا بإرشادات أكثر تفصيلا عن كيفية الوفاء بتلك المعايير بشكل يماثل إيضاحات معايير المراجعة **SASs** الصادرة عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

فحتى يصبح الشخص مراجعا داخليا مؤهلا **Certified Internal Auditor (CIA)** ، يتعين عليه أن يجتاز الامتحان التأهيلى الذى يستمر على مدار يومين ويتكون من عدة أجزاء رئيسية فى المراجعة الداخلية (جزئين) والإدارة والأساليب الكمية ونظم المعلومات (جزء واحد) ، بالإضافة إلى المحاسبة

والتمويل والاقتصاد (جزء واحد) ، كما يجب أن يكون لديه سنتين خبره كمراجع داخلى كحد أدنى ، وبوجه عام تتضمن معايير خبرة المراجعة الداخلية الحصول على خبرة فى مكاتب المحاسبة القانونية . وللاحتفاظ بشهادة ترخيص مراجع داخلى مؤهل يتعين أن يلتزم الفرد بمعايير المزاولة الصادرة من مجمع المراجعين الداخليين وقواعد آداب وسلوك المهنة بالإضافة إلى الوفاء بمتطلبات تعليمية مهنية مستمرة . وتجدر الإشارة إلى أن المراجعين الداخليين المؤهلين لن يقوموا بالحصول على ترخيص المزاولة من أى تنظيم أو هيئة حكومية .

ويشير ايضاح المراجعة إلى أن هدف المراجعة الداخلية يتمثل فى مساعدة أعضاء التنظيم فى القيام بمسئولياتهم بشكل فعال ، وللوفاء بذلك الهدف ، فأن وظيفة المراجعة الداخلية توفر تحليل وتقييم ، كما تقوم أيضا بتقديم توصيات واستشارات ومعلومات بخصوص الأنشطة محل المراجعة . ويتضمن هدف المراجعة الداخلية زيادة الرقابة الفعالة فى التنظيم عند تكلفة معقولة .

ويشير ايضاح مسئوليات المراجعة الداخلية أيضا إلى أن نطاق المراجعة الداخلية يتضمن ما يلى :-

١. فحص إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ومدى مصداقيتها، والوسائل المستخدمة لتحديد كيفية تسجيل وتبويب والتقرير عن تلك المعلومات .

٢. فحص النظم المقررة لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التى يمكن أن تكون ذات أثر جوهرى على الأعمال والأنشطة بالإضافة لإعداد التقارير ، لتحديد ما إذا كان التنظيم يلتزم بذلك أم لا .

٣. فحص وسائل حماية و الرقابة على الأصول و الحفاظ عليها .

٤. فحص العمليات والبرامج لضمان ما إذا كانت النتائج متسقة مع الأهداف المحددة ، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها وفقا للمخطط أم لا .

بوجـــه عام يرتبط النشاطين الأخيرين بالمراجعة التشغيلية **Operational Auditing** ، وتقـــوم المـــراجعة الداخـــلية بتنفيذ أنشطتها فى ظل السياسات المقررة عن طريق الإدارة ومجلس إدارة التنظيم .

٢/٣/٢ متطلبات الحياد والأستقلال فى المراجعة الداخلية

Independence Requirements of Internal Auditing

عـــلى الرغم من أن مصطلح مراجع مستقل يشير نمطيا الى المراجعين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المستقلة ، إلا أن فعالية المراجع الداخلى تعتمد بشكل كبير على إستقلاله عن المسئولين والأنشطة محل المراجعة داخل التـــنظيم ، وإذا لـــم يكـــن الأمر كذلك فإن سلامة نتائج ومقترحات المراجع الداخلى ستفتقد للمصداقية وإمكانية الأعتماد عليها . على سبيل المثال هل من المصداقية أن يتم إعداد تقرير عن إستراتيجية التمويل المتوقعة لنائب الرئيس عن الشئون المالية بواسطة المراجع الداخلى ويقوم بتقديمه لنائب الرئيس عن الشئون المالية ؟ لذلك فإن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن طريق مجمع المراجعين الداخليين قد ركزت على جوهرية الأستقلال فى أحـــد الإيضاحات التى حددت الموقع التنظيمى والموضوعية كوسيلة رئيسية لتحقيق الأستقلال عن الافراد المسئولين والأنشطة على التوالى : حيث يسمح الأستقلال للمراجعين الداخليين أن يقومون باداء أحكام موضوعية غير متحيزة والضـــرورية لـــلأداء السليم لعمليات المراجعة . ويتم تحقيق ذلك من خلال الموقع التنظيمى الملائم والموضوعية .

الموقع التنظيمى Organizational Status

ناقش دليل معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الموقع التنظيمى فى أحد أجزائه على النحو التالى :-

" يجــب أن يكون مدير قسم المراجعة الداخلية مسئولا أمام أحد المسئولين فى التــنظيم والذى يكون له سلطة كافية لتعزيز وتقوية الاستقلال والتأكد من وجــود تغطيــة واســعة لعملية المراجعة والدراسة الكافية لتقارير المراجعة بالإضافة الى أتخاذ الإجراءات الملائمة لمقترحات المراجعة " .

يجــب أن يعد المراجعون الداخليون تقاريرهم الى مستوى تنظيمى معين أكــبر مــن المســتويات التنظيمية محل المراجعة ، بعبارة أخرى يتعين ألا يرتــبطوا بإعداد تقارير تنتقد مستويات تنظيمية نظيرة أو أعلى من المستوى التنظيمى للمراجعين الداخليين . على سبيل المثال قد يرفض المراجع الداخلى الــذى يعــد تقارير الى المدير للتنظيم أن يعد تقرير عن مواطن الضعف فى أنشــطة قســم الإدارة المالية . فالمراجع الداخلى الذى يعد تقرير عن مجلس الإدارة قد لا يكون رافضا أن يقرر عن مواطن الضعف المرتبطة بالمستويات التنفيذية تحت مجلس الإدارة ، عموما كلما أرتفع المستوى التنظيمى الذى يعد المراجع الداخلى تقريره عنه كلما زاد مدى الفعالية المحتملة للمراجع الداخلى.

وفى الممارســة العملية يقوم المراجعون الداخليون فى أغلب التنظيمات تقــليديا بــإعداد تقرير الى المديرين الماليين على سبيل المثال نائب الرئيس للشــئون الماليــة . مــع ذلك فى السنوات الحديثة أصبحت المراجعة الداخلية موجهــة بشكل متزايد نحو الرقابة التشغيلية والإشراف والحماية والتى تعتبر جميعهــا مسئوليات رئيسية لمجلس الإدارة . ونتيجة لذلك التأكيد المتزايد على

الوفــاء بمتطلــبات مجـلس الإدارة بدلا من الإدارة فإن المراجعة الداخلية قد تحــركت بعيــدا بشكل أكثر عن المراجعة المالية (دورها التقليدى) واقتربت بشكل دقيق تجاه المراجعة التشغيلية (الدور البارز المعاصر) .

الموضوعية Objectivity

نــاقش دليل معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الموضوعية على النحو التالى :-

" لن تتأثر موضوعية المراجع الداخلى بشكل عكسى عندما يقترح المراجع معايير الرقابة على التنظيم أو يقوم بفحص إجراءات قد يتم تنفيذها ".

إن تصميم وإقامة وتشغيل النظم لا تعتبر من وظائف المراجعة ، أيضا فإن إقتراح الإجراءات الخاصة بتنفيذ النظم لا يعتبر أحد وظائف المراجعة ، حيث يفــترض ان أداء تلك الانشطة تضعف من موضوعية عملية المراجعة ولذلك فإن المراجعين الداخليين لا يعتبروا ببساطة أحد نظم الرقابة الداخلية للتنظيم ، وإنمــا يمثلون الرقابة على كافة نظم الرقابة الأخرى لذلك السبب فبينما يمكن للمراجعين الداخليين أن يقترحوا وجود نظم رقابة معينة فانهم يجب ألا يقوموا بتصــميم وتطبيق نظم الرقابة الداخلية ، بالأحرى فإنهم لتعظيم موضوعيتهم يجــب على المراجعين الداخليين أن يخدموا التنظيم كاطراف حيادية عن تقييم نظم الرقابة القائمة .

إن تصــميم وتطــبيق ومراجعة نظم الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدى الى تعــارض فى المصــالح ، فهل يمكن للمراجع الداخلى أن يقوم بمراجعة نظم الرقابة بموضوعية والتى قام بتصميمها وتطبيقها .

٢/٤ معايير ممارسة المراجعة الداخلية Practice Standards of Internal Auditing

٢/٤/١ اوجه التشابه والاختلاف بين معايير المراجعة الداخلية والخارجية :

حـــدد مجمع المراجعين الداخلين (IIA) معايير الممارسة التى يتعين الالتزام بهـــا مـــن قبل أعضاء المجمع ، بوجه عام هناك خمسة معايير عامة رئيسية تتعلق بالمجالات التالية :

(١) الاستقلال والحياد . (٢) الكفاية المهنية .

(٣) نطاق العمل . (٤) أداء عمل المراجعة الداخلية .

(٥)إدارة قسم المراجعة الداخلية .

وتمـــثل تـــلك المعاييـــر فائدة هامة للإدارة باعتبارها تضمن كفاءة دور المـــراجعة الداخلية وقياس مدى فعاليتها . كما أن المراجعين الداخلين يمكنهم استخدام تلك المعايير كمرشد جيد عند المزاولة والممارسة لتلك الوظيفة .

ويتم تدعيم كل معيار عام بمعايير محددة خاصة ، ويوضح الجدول البيانى رقـــم (٢/٢) ملخص لتلك المعايير العامة الخاصة المرتبطة بالممارسة المهنية لـــلمراجعة الداخـــلية . حيـــث يتبين أن هناك أوجه تشابه بين المعايير العامة لمجمع المراجعين الداخليين ومعايير المراجعة المتعارف عليها المقبولة عموما (GAAP) والصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، حيث تتعلق معايير مجمع المراجعين الداخليين بالاستقلال والكفاية المهنية Independence and professional Competency وهى تتشـــابه مـــع المعايير العامة لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAP) ، كما ترتبط معايير (IIA) الخاصة بأداء عمـــل المـــراجعة الداخـــلية بمعايير العمل الميدانى وإعداد التقارير المناظرة الخاصة بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) .

أيضـــا هــناك اوجـــه تتشــابه في المعايير الخاصــة المحددة الصادرة من التنظيمين، على سبيل المثال معايير العناية المهنية الواجبة **Due professional Care** وتخطيـــط عمـــلية المـــراجعة وفحص وتقييم أدلة الإثبات **Evidence** ويصـــاحب كل معيار خاص بدوره إرشادات وأدلة وإجراءات مناسبة للوفاء بتـــلك المعايير. على سبيل المثال فأن إرشادات معايير تخطيط عملية المراجعة بالإضافة إلى توصيل نتائجها تتمثل في الاتى :-

٤١٠ تخطيط عملية المراجعة

" يجب أن يخطط المراجعين الداخليين كل عملية مراجعة "

حيث يجب أن يتم توثيق عملية التخطيط بحيث تتضمن :-

١- تحديد أهداف عملية المراجعة ونطاق العمل .

٢- الحصول على معلومات عامة بخصوص الأنشطة محل المراجعة .

٣- تحديد الموارد الضرورية لأداء عملية المراجعة .

٤- الاتصال مع كافة الذين يحتاجون أن يعلمون عن عملية المراجعة .

٥ - أداء دراسة أو مسح ملائم تضمن أن يكون هناك تالف مع الأنشطة ونظم الـــرقابة محل المراجعة بغرض تحديد المجالات التى يتعين تركيز عملية المـــراجعة عليها أو توجيه انتباه لجان المراجعة إليها وتقديم المقترحات بشأنها .

٦- كتابة برنامج المراجعة .

٧- تحديد كيف ومتى وإلى من يتم إبلاغ نتائج المراجعة .

٨- الحصول على موافقة على خطة عمل المراجعة .

٤٣. توصيل النتائج

"يجب أن يعد المراجعون الداخليون تقريرا عن نتائج عملية مراجعتهم ."

حيث يجب عند اداء التقرير مراعاة ما يلى :-

١- يجب أن يتم إصدار تقرير مكتوب موقع عليه بعد أن يتم إتمام عملية المراجعة والفحص ، وقد يتم إعداد تقارير دورية **Interim Reports** مرحلية حيث قد يتم تقديمها بطريقة مكتوبة أو شفوية وتوفيرها بشكل رسمى أو غير رسمى .

٢- يجب أن يناقش المراجع الداخلى الاستنتاجات والمقترحات مع مستويات الإدارة الملائمة قبل إصدار التقارير النهائية .

٣- يجب أن تكون التقارير موضوعية ، وواضحة ، ودقيقة ، وموجزة ، وبناءه ، ومعده فى توقيت زمنى مناسبا .

٤- يجب أن توضح التقارير غرض ونطاق ونتائج عملية المراجعة ، كما يجب أن تتضمن التقارير التعبير عن رأى المراجع وإبداء رايه عندما يكون ذلك ملائما .

٥- قد تتضمن التقارير توصيات ومقترحات بخصوص أوجه التحسينات الممكنة والأداء المقنع الصحيح والإجراء التصحيحى الملائم .

٦- قد يتم تضمين وجهات نظر الوحدات محل المراجعة بخصوص استنتاجات المراجعة ومقترحاتها فى تقرير المراجعة .

٧- يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بفحص واعتماد تقرير المراجعة النهائي قبل إصداره، كما يجب أن يقرر إلى من سيتم توزيع هذا التقرير.

تختص لجنة المعايير المهنية (PSC) professional Standards Committee أحد لجان مجمع المراجعين الداخليين (IIA) بإصدار إيضاحات معايير المراجعة الداخلية (SIAS) Statements On Internal Auditing Standards وهى تفسيرات وإيضاحات ملزمة لمعايير الممارسة ، ويوضح الشكل (٢/٣) الإطار الشامل لمعايير المراجعة الداخلية . وسوف يتبع ذلك الشكل شرح مختصر للمعايير العامة الخمسة .

شكل رقم (٢/٣)

الإطار الشامل لمعايير المراجعة الداخلية

Complete Internal Auditing Standards Framework

التعريف	سلطة الموافقة النهائية	اسم الوثيقة
مناقشة دور ومسئوليات المراجعة الداخلية.	مجلس إدارة مجمع المراجعين الداخلين.	قائمة بمسئوليات المراجعة الداخلية .
		المعايير الخاصة بالممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
تنص على خمسة معايير عامة للمراجعين الداخلين .	مجلس إدارة مجمع المراجعين الداخليين .	المعايير العامة .
تنص على ٢٥ معيار خاص والتى يجب أن يتم اتباعها للالتزام بالمعايير العامة .	لجنه المعايير المهنية (PSC)	المعايير الخاصة المحددة.
توفر تفسيرات ملزمة للمعايير العامة، والمعايير الخاصة والإرشادات التى يتم تضمينها فى المعايير . وتستخدم تلك الإيضاحات بشكل أضافى لإضافة أو تغيير الإرشادات القائمة .	لجنه المعايير المهنية (PSC).	إيضاحات عن معايير المراجعة (SIASs) .
تحدد السياسات والإجراءات التى يتبعها مجمع المراجعين الداخليين فى إدارة المعايير المهنية.	لجنه المعايير المهنية (PSC).	توجيهات المزاولة .
تدرس مشاكل تنشأ من تطبيق نشرات معايير المجمع . وتلك النشرات لا تعتبر رسمية لمجمع المراجعين الداخليين .	رئيس لجنة المعايير العامة.	إيضاحات للمعايير المهنية.

٢/٤/٢ المعايير العامة والمحددة للمراجعة الداخلية :

تتمثل المعايير العامة والمحددة للمراجعة الداخلية فيما يلى :

١١. الموقع التنظيمى Organizational status

يجــب ان يكـــون الموقع التنظيمى لقسم المراجعة الداخلية كافيا بالشكل الذى يسمح بالوفاء بمسئوليات اداء عملية المراجعة .

١٢. الموضوعية Objectivity

يجب أن يكون المراجعون الداخليون موضوعيون عند أداء عمليات المراجعة الداخلية .

٢٠. الكفاية المهنية Professional proficiency

يجب أداء عمليات المراجعة الداخلية بكفاية وعناية مهنية واجبة .

قسم المراجعة الداخلية The Internal Auditing Department

٢١. تعيين أفراد العمل Staffing

يجــب أن يوفر قسم المراجعة الداخلية ضمانات بأن الكفاية الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين ملائمة لعمليات المراجعة التى يتم أدائها .

٢٢. المعرفة والمهارات والتدريب Knowledge , Skills and Discipline

يجــب أن يمتلك قسم المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل على المعرفة والمهـــارات والـــتدريب الملائـــم المطلوب لتنفيذ مسئولياتهم عن أداء عملية المراجعة.

٢٣. الأشراف Supervision

يجب أن يوفر قسم المراجعة الداخلية ضمانات بأن عمليات المراجعة الداخلية يتم الأشراف عليها على وجه صحيح .

المراجع الداخلي The Internal Auditor

٢٤. الالتزام بمعايير السلوك Compliance with Standards

يجب أن يلتزم المراجعون الداخليون بمعايير السلوك المهنية .

٢٥. المعرفة والمهارات والتدريب

يجب أن يمتلك المراجعون الداخليون المعرفة والمهارة والتدريب الضروري لأداء عملية المراجعة الداخلية .

٢٦. العلاقات الإنسانية والاتصالات Human Relations and Communications

يجب أن يتميز المراجعون الداخليون بالمهارة في التعامل مع الأفراد وبإمكانية الاتصال بشكل فعال .

٢٧. التعليم المستمر Continuing Education

يجب أن يحافظ المراجعون الداخليون على كفاءتهم التعليمية من خلال برامج التعليم المستمر .

٢٨. العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية الواجبة في أداء عمليات المراجعة الداخلية .

٣٠. نطاق العمل Scope of Work

تقييـــم كفاية وفعالية نظام الرقابة فى المنظمة وجودة أداء تنفيذ المستويات الإدارة طبقا للمعايير المقررة :-

٣١. إمكانية الاعتماد على المعلومات Reliability and Integrity of Information

يجب أن يفحص المراجعون الداخليون إمكانية الاعتماد على المعلومات الماليـــة والتشـــغيلية ومـــدى سلامتها وشمولها ، والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب والتقرير عن تلك المعلومات .

٣٢. الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح

يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المقررة لضمان الالتزام بتلك السياســـات والخطـــط والإجراءات والقوانين واللوائح التى يمكن أن يكون لها تأثيـــر جوهـــرى على العمليات والتقارير ، ويجب أن يحدد دوما ما إذا كان التنظيم يلتزم بذلك أم لا .

٣٣. حماية الأصول Safeguarding of Assets

يجب على المراجعين الداخليين فحص وسائل حماية الأصول ، والتحقق من وجود تلك الأصول وقتما يكون ذلك ملائما .

٣٤. الاستخدام الاقتصادى والكفء للموارد

Economical and Efficient Use of Resources

يجب على المراجعين الداخليين تقييم اقتصاديات وكفاءة توظيف واستخدام الموارد بالتنظيم .

٣٥. تحقيق الأهداف العامة والخاص المقررة للعمليات أو البرامج

Accomplishment of Established Objectives And Goals

يجب على المراجعين الداخليين فحص العمليات أو البرامج لضمان ما إذا كانت النتائج متسقة مع الأهداف العامة والخاصة المقررة أم لا ، وما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها وفقا للمخطط أم لا .

٤٠. أداء عمل المراجعة Performance of Audit Work

يجب أن يتضمن عمل المراجع تخطيط عملية المراجعة ، وفحص وتقييم المعلومات ، وتوصيل النتائج والمتابعة .

٤١. تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit

حيث يجب أن يخطط المراجعون الداخليون كل عملية مراجعة .

٤٢. فحص وتقييم المعلومات Examining And Evaluation Information

يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بجمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات لتأييد نتائج عملية المراجعة .

٤٣. توصيل النتائج Communication Results

حيث يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتقرير عن نتائج عملية مراجعتهم.

٤٤. المتابعة Following Up

حيث يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بالمتابعة لضمان أن الإجراء الملائم قد تم اتخاذه في ضوء نتائج عملية المراجعة المعد عنها التقرير.

٥٠. إدارة قسم المراجعة الداخلية Management of the Auditing Department

حيث يجب أن يقوم مدير قسم المراجعة الداخلية بإدارة هذا القسم بشكل صحيح وملائم .

٥١. الهدف و السلطة والمسئولية Purpose , Authority And Responsibility

يجب أن يكون لدى مدير المراجعة الداخلية قائمة بالهدف والسلطة والمسئولية المرتبطة بقسم المراجعة الداخلية .

٥٢. التخطيط

حيث يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يحدد الخطط المرتبطة بتنفيذ مسئوليات قسم المراجعة الداخلية .

٥٣. السياسات والإجراءات

حيث يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة لتكون مرشدا لأعضاء فريق عمل المراجعة الداخلية .

٥٤. إدارة وتنمية الأفراد Personnal Management and Development

حيث يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يحدد برنامج لاختيار وتنمية الموارد البشرية لقسم المراجعة الداخلية .

٥٥. المراجعون الخارجيون External Auditors

حيث يجب على مدير المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية .

٥٦٠ ضمان الجودة Quality Assurance

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقوم بتحديد والحفاظ على برنامج لضمان الجودة لتقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية .

٣/٤/٣ شرح وتوضيح معايير المراجعة الداخلية

١-الاستقلال والحياد Independence

ان مفهوم مجمع المراجعين الداخليين للاستقلال والحياد يعتبر مفهوما مختلفا مقارنة بمفهوم الاستقلال والحياد الصادر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين[1] . حيث يعتبر المراجعون الداخليون عاملون لدى الشركات التى يقومون بمراجعتها ، وكما تم الإشارة إليه فى المعيار ١٠٠ بأن المراجعين الداخليين يجب أن يكونوا حياديين أو مستقلين عن الأنشطة التى يقومون بمراجعتها . ويتم تحقيق الحياد من خلال الموقع التنظيمى بالإضافة إلى الموضوعية. ويتم تعزيز الحياد وتعظيمه – على سبيل المثال – عندما يكون مدير المراجعة الداخلية : (١) مسئولا عن الأفراد فى التنظيم ويكون له السلطة الكافية التى تتيح له تغطية شاملة لعملية المراجعة والدارسة الكاملة بالإضافة إلى اتخاذ التصرف الفعال وتقديم التوصيات والمقترحات نتيجة المراجعة . (٢) أن يكون له اتصال مباشر بمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة .

---

(١) لا شك أن تعبير حياد المراجع الداخلى له معنى مختلف عن حياد المراجع الخارجى ، حيث يجب أن يكون المراجع الخارجى مستقلا وحياديا فى عيون الإفراد خارج التنظيم والذين يعتمدون على وظيفة المراجعة المرتبطة بإبداء الرأى . بينما يجب أن يكون المراجع الداخلى حياديا مستقلا فى عيون الأفراد داخل التنظيم والذين يعتمدون على عمله (وهم الإدارة ومجلس الإدارة) .

وتتطلب الموضوعية أن يكون للمراجعين الداخليين اتجاه عقلي حيادي عند أداء عمليات المراجعة الداخلية . ويتم أضعاف الموضوعية عندما يفترض المراجعين الداخليين مسئوليات عملهم أو عندما يتخذون قرارات الإدارة .

٢- الكفاية المهنية Professional proficiency

يعترف ذلك المعيار للمزاولة بالحاجة إلى الكفاية والصلاحية والعناية الواجبة عند أداء عمليات المراجعة الداخلية - ويتم تحديد معايير خاصة لقسم المراجعة الداخلية وللمراجع الداخلي ، وتعترف بأن كل من قسم المراجعة والمراجع الداخلى الفردى يجب أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والتدريب على ضبط النفس فى تنفيذ مسئوليات أداء عملية المراجعة الداخلية . تتضمن المعايير المرتبطة بالمراجع الداخلى فى (١) الالتزام بمعايير السلوك ، (٢) مهارات العلاقات الإنسانية والاتصال ، (٣) التعليم المهنى المستمر .

٣- معايير نطاق العمل Scope of Work Standards

تعترف تلك المعايير بأن عمل المراجعين الداخليين يمكن أن يمتد وراء اهتمامات المراجعة المالية للرقابة الداخلية (إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية وسلامتها وحماية الأصول) . ويتعلق المعيار ٣٢٠ بمراجعات الالتزام بينما يرتبط المعيارين رقم ٣٤٠ ورقم ٣٥٠ بعمليات المراجعة التشغيلية ، توفر معايير نطاق العمل إرشادات عند أداء كل نوع من أنواع المراجعة .

٤- معايير أداء عمل المراجعة Performance of Audit Work

تعترف معايير الأداء بأن كل جزء من أجزاء عملية المراجعة ضروريا ولا غنى عنه (التخطيط وفحص وتقييم أدلة الإثبات بالإضافة إلى توصيل

النتائج) . ويتم الاعتماد هنا على تحديد أهداف الأداء وليس إرشادات محددة ، يعتــبر المعيار رقم ٤٤٠ – بعنوان المتابعة – معيار فريد للمراجعة الداخلية حيــث يستلزم هذا المعيار أن يكون المراجع الداخلى مرتبطا بتقييم التصرف المقــرر عــنه فى نــتائج المراجعة بالإضافة إلى أى مقترحات تم تضمينها بالتقرير .

٥- إدارة قسم المراجعة الداخلية

Management of the Internal Auditing Department

توفر تلك المعايير توجيهات لمدير قسم المراجعة الداخلية . ويتراوح مدى تلك التوجيهات من الإلمام ببيان عن الغرض إلى السلطة والمسئولية المرتبطة بقســم المــراجعة الداخلية لأغراض تحديد والحفاظ على برنامج للرقابة على الجــودة الخاصة بالقسم . تتضمن تلك المعايير تحديد وتعيين وترقية أعضاء فــريق قســم المراجعة الداخلية بالإضافة إلى التنسيق بين عمليات المراجعة الداخلية وعمل المراجع الخارجى .

٢/٥ دليل آداب وسلوك المراجع الداخلى internal Auditor Code of Ethics

تبــنى مجمع المراجعين الداخليين دليلاً للآداب والسلوك فى يوليه ١٩٨٨ تضمن الهدف من الدليل وحتمية التطبيق ، ومعايير السلوك على النحو التالى:-

٢/٥/١ الهدف :-

تتمــثل العلامة المميزة لاى مهنة فى قبول أعضائها تحمل مسئولية معينة لــتحقيق مصــلحة مــن يخدمونهــم ، ويجب على أعضاء مجمع المراجعين الداخليين وجميع المراجعين الداخليين المؤهلين العمل على الحفاظ على معايير

عاليـــة للســـلوك والقيـــام بتلك المسئولية بفعالية . وقد تبنى مجمع المراجعين الداخليين هذا الدليل لأعضاءه والمراجعين الداخليين المؤهلين .

٢/٥/٢ حتمية التطبيق :-

يعتبر دليل السلوك هذا واجب التطبيق على كافة أعضاء المجمع بالإضافة الى جميـــع المـــراجعين الداخـــليين . هـــذا وتعتبر العضوية فى المجمع وقبول المـــراجعين الداخليين على تلك العضوية إجراءا اختياريا . أن مجرد الموافقة على ذلك يفيد قبول الأعضاء والمراجعون الداخليون المؤهلون تحملهم التزام ذاتى يتعلق بالتقيد بمتطلبات القوانين واللوائح المرتبطة .

توفـــر معايير الآداب المحددة فيما بعد ذلك دليل المبادئ الأساسية لمزاولة المـــراجعة الداخـــلية . ويجب أن يدرك الأعضاء والمراجعون الداخليون أن حكمهم الفردى يعتبر مطلوبا عند تطبيق تلك المبادئ .

ويجـــب أن يســـتخدم المـــراجعون الداخـــليون - المؤهلون - ذلك اللقب اختياريا ويمكنهم أيضا استخدامه بطريقة متسقة مع كافة المتطلبات القانونية .

وســـوف يخضع الأعضاء - الذين يتم الحكم عليهم من قبل مجلس إدارة المجمـــع لانتهاكهم لمعايير الآداب والسلوك الخاصة بذلك الدليل - إلى فقدان عضـــويتهم فى المجمع ، أما المراجعون الداخليون الذين قد يحكم عليهم أيضا بالمثل سوف يتعرضون لفقدان لقب مراجع داخلى مؤهل .

٢/٥/٣ معايير السلوك Standards of Conduct

١- يجب أن يتسم الأعضاء والمراجعون الداخليون المؤهلون بالأمانة والموضوعية والاجتهاد عند ممارسة وأداء واجباتهم ومسئولياتهم .

٢- يجب أن يظهر الأعضاء المراجعون الداخليون المؤهلون الإخلاص فى كافة الأمور المرتبطة بشئون التنظيم أو الطرف الذى يقدمون إليه خدماتهم . مع ذلك يجب ألا يكون الأعضاء والمراجعون الداخليون طرف ذو صلة – وهم على علم – بأى نشاط غير قانونى أو غير شرعى .

٣- يجب إلا يرتبط الأعضاء أو المراجعون الداخليون المؤهلون – وهم على علم – بالتصرفات أو الأنشطة التى تعتبر مخزية أو ضاره بالسمعة لمهنة المراجعة الداخلية أو لتنظيماتهم .

٤- يجب أن يحجم الأعضاء والمراجعون الداخليون المؤهلون عن الدخول فى أى نشاط قد يكون به تعارض مع مصالح تنظيمهم أو يحد من قدرتهم على تنفيذ واجباتهم ومسئولياتهم .

٥- يجب إلا يقبل الأعضاء أو المراجعون الداخليون المؤهلون أى شئ ذو قيمة من العاملين أو العميل أو المورد المرتبط بشركتهم والذى من شأنه أن يضعف أو يوحى بإضعاف حكمهم المهنى .

٦- يجب أن يقوم الأعضاء والمراجعون الداخليون المؤهلون بأداء فقط تلك الخدمات التى يمكن أن يتوقعوا إتمامها بشكل معقول بكفاءة مهنية .

٧- يجب أن يتبنى الأعضاء والمراجعون الداخليون وسائل مناسبة للالتزام بالمعايير الخاصة بالمزاولة المهنية للمراجعة الداخلية .

٨- يجب أن يكون الأعضاء والمراجعون الداخليون حريصون عند استخدام المعلومات التى يحصلون عليها عند أداء واجباتهم . ويجب ألا يقوموا بإفشاء واستخدام المعلومات السرية لمنفعة أى شخص ولا بأى طريقة قد تكون مناقضة لقوانين أو معوقة لمصلحة الشركة .

٩- يجـــب أن يكشـــف الأعضاء أو المراجعون الداخليون – عند التقرير عن نـــتائج أعمالهم – عن كافة الحقائق الجوهرية المعروفة لهم والتى – فى حالة عدم الإفصاح عنها – يمكن أن تشوه تقارير الأعمال تحت الفحص أو تخص ممارسات ضاره .

١٠- يجـــب أن يجتهد الأعضاء والمراجعون الداخليون باستمرار فى إجراء تحسينات فى كفايتهم وتطويرات فى فعالية وجودة خدمتهم .

١١- يجـــب أن يكون الأعضاء والمراجعون الداخليون – عند ممارسة مهنتهم على وعى ويقظة بالتزاماتهم للحفاظ على أعلى معايير الكفاية والأخلاق والشرف التى يتم إعلانها عن طريق المجمع ، ويجب أن يتقيد الأعضاء بالقوانين واللوائح وتدعيم أهداف مجمع المراجعين الداخليين .

٢/٦ العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين

Relationship between Intrnal Auditing and External Auditors

عـــادة مـــا تكون هناك علاقة وثيقة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخـــارجيين المستقلين عن الشركة ، وتجدر الإشارة إلى أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون متمم وليس بديل لعمل المراجعين الخارجين عند أداء عملية مـــراجعة القوائم المالية ، وكما ذكر بأعلاه فأن أحد مسئوليات مدير المراجعة الداخـــلية تتمـــثل فى التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين مع عمل المراجع الخارجى . ومن الشائع فى التطبيق العلمى أن يقوم المراجع الخارجى بفحص برنامج العمل المخطط لقسم المراجعة الداخلية لتدنية تكرار المجهود .

وعلى الرغم من أنه غالبا ما يكون هناك علاقة عمل وثيقة ، إلا أنه هناك عديد من الاختلافات الهامة بين المراجعين الداخليين والخارجيين .

٢/٦/١ أوجه التشابه والأختلاف بين المراجعين الداخليين والخارجيين

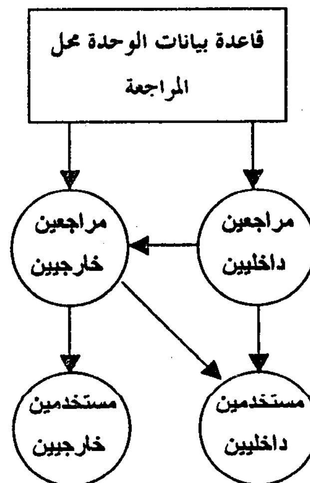
هناك أوجه تشابه وأختلاف فيما بين المراجعين الداخليين (الذين يعملون بصفة رئيسية داخل منشآت الأعمال والوحدات الأقتصادية والحكومية) والمراجعين الخارجيين والذين يعملون بشكل حر داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية يمكن ابرازها على النحو التالى :-

٢/٦/١/١ أوجه التشابه

توجد علاقة عمل وثيقة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين أو بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية الحيادية ، ويوضح الشكل الايضاحى رقم (٢/٤) طبيعة ذلك التشابه :-

شكل رقم (٢/٤)

العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين



من الشكل السابق يتضح أوجه التشابه بين المراجعين الداخليين والخارجيين على النحو التالى :-

١- يستخدم كل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويعتمدان على نفس قاعدة البيانات والمعلومات التى لدى الشركة محل المراجعة .

٢- يعتمد المستخدمون الداخليون على كل من عمل المراجعين الداخليين والخارجيين ، بالإضافة لذلك فإن المستخدمين الخارجيين يعتمدون على عمل المراجعين الخارجيين الحياديين .

٣- يجب أن يكون كل من المراجعين الداخليين والخارجيين مؤهلين كمراجعين ، كما يتعين أن يتصف كل منهما بالموضوعية عند أداء العمل والتقرير عن نتائجه . وعلى الرغم من تأهيل المراجعين الداخليين يتم كمراجعين داخليين ، الا المراجعين الخارجيين يحصلون على لقب محاسب قانونى بترخيص للمزاولة المهنية عكس المراجعين الداخليين . ويترتب على ذلك، تخفيض أتعاب المراجعين الخارجيين ، حيث تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة ، وعادة ما تكون تلك الوظيفة كذلك عندما تتميز بالحياد والأستقلال عن وحدات التشغيل محل التقييم والتأهيل المناسب ، وفى تلك الأحوال يقوم المراجعون الخارجيون بأداء أختبارات مراجعة ملائمة تتميز بالفعالية والكفاءة .

٤- يعتمد المراجعون الخارجيون بشكل هام على عمل المراجعين الداخليين عندما تتميز وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة بالفعالية والكفاءة ، وذلك من خلال أعتمادهم على إستخدام نموذج مخاطر المراجعة ، حيث يخفض المراجعون مخاطر الرقابة جوهريا وأيضا يخفضون من أختبارات

الـــتحقق الأساسية . ولذلك يمكن أن يكون لوظيفة المراجعة الداخلية أثر جوهرى على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة الحيادية المطبقة عـــن طريق المراجع الخارجى عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية ، ويوفر إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٥) الصادر عن المجمع الأمريكى للمحاســـبين القانونيين بعنوان مراعاة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عـــند أداء عمـــلية مـــراجعة القوائـــم الماليـــة إرشادا على دراسة عمل المـــراجعين الداخليين وعن إستخدام المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة للمراجعين الخارجيين .

ويسمح ذلك الإيضاح للمراجع الخارجى أن يستخدم عمل المراجع الداخلى كمســـاعدة مباشرة عند أداء عملية المراجعة المالية ، وذلك يعنى أن المراجع الخارجى مسموح له بأن يتعامل مع المراجع الداخلى بشكل يماثل الى حد كبير لأعضـــاء فـــريق المراجعة الخاص به ، ويتميز الحافز الخاص بالإدارة فى الحصـــول عـــلى أتعاب مراجعة خارجية منخفضة نسبيا ، بينما يكون الحافز الخـــاص بالمـــراجع الخـــارجى فى الحفاظ على عميل المراجعة وأداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة .

وقد يواجه ذلك المدخل بمقاومة من المراجع الخارجى والذى قد لايعرض أى جمـــاس لـــتخفيض أتعاب المراجعة ، إلاأنه قد يضطر للتوافق مع رغبات الإدارة حيث لن تكون هنا أية أسباب يمكن أن يضعها المراجع لعدم الأعتماد على العمل المؤدى عن طريق قسم المراجعة الداخلية ولا سيما إذا كانت تتميز بالموضوعية والأستقلالية والصلاحية و الملائمة .

٥- يجب أن يتبع كل من المراجعين الداخليين والخارجيين منهجية مماثلة فى أداء عمـــليات المـــراجعة بحيث تتضمن التخطيط وأداء أختبار الألتزام

بإجراءات الرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية . وبالمثل فإن كل منهما يجب أن يستخدم نموذج مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند تقرير نطاق أختباراتهم وعند تقييم النتائج (رغما عن أن قراراتهم بشأن الأهمية النسبية والمخاطر قد تختلف نتيجة لأن المستخدمين الخارجيين قد يكون لديهم متطلبات مختلفة بخلاف ما يكون لدى الإدارة .

٢/٦/١/٢أوجه الأختلاف

١- على الرغم من أن المراجعين الداخليين والخارجيين يستخدمون نفس طرق وأساليب المراجعة بصفة عامة ، إلا أن لديهم أهداف مختلفة عند أداء عمليات المراجعة ، حيث من ناحية تتمثل أهداف المراجعة الداخلية بصفة عامة فى مساعدة الإدارة ومجلس المديرين فى فحص وتقييم أنشطتهم حيث تغطى نطاق عملية المراجعة الداخلية مختلف أنشطة المنشأة ، بينما يتمثل هدف المراجعة الخارجية الحيادية بوجه عام فى التعبير عن رأى عن عدالة وصدق عرض القوائم المالية للشركة محل المراجعة ، حيث يغطى نطاق عملية المراجعة الخارجية القوائم المالية بشكل رئيسى .

٢- يستوفى كل من المراجعين الداخليين والخارجيين أهداف أحتياجات مجموعات مستخدمين مختلفين . حيث من ناحية لن يتم الوفاء بأحتياجات المستخدمين الخارجيين (بصفة خاصة الطرف الثالث) عن طريق المراجعات الداخلية والتشغيلية ، ومن ناحية أخرى فإن أحتياجات المستخدمين الداخليين (الذين يتمثلون فى مجلس الإدارة) لن يتم الوفاء بها

كـلية عـن طـريق مراجعات القوائم المالية التى يتم أدائها عن طريق المراجعين الخارجيين .

مـن هنا يمكن القول بأن الأختلاف الرئيسى بين عمل المراجعة الداخلية والمـراجعة الخارجيـة فى تحديـد الطرف المسئول أمامه كل من المراجع الداخـلى والخـارجى ، حيث يعتبر المراجع الخارجى الحيادى مسئولا أمام مستخدمى القوائم المالية الذين يعتمدون على المراجع لإضفاء المصداقية على القوائم المالية ، أما المراجع الداخلى فهو مسئولا أمام إدارة الشركة .

٢/٦/٢ حصول المراجع الخارجى على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية

Obtaining an Understanding of the Internal Audit Function

فى ظل المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى يحصل المراجع الحيادى على فهم كافى بنظم الرقابة الداخلية للمنشأة لتخطيط عملية المراجعة ، وحيث أن المراجعين الداخليين مسئولين عن متابعة أداء نظم الرقابة الداخلية للمنشأة فإن المراجع يجب أن يحصل على فهم كافى بوظيفة المراجعة الداخلية بتحديد أنشـطة المراجعة الداخلية التى تعتبر ملائمة لعملية المراجعة . بعد الحصول على ذلك الفهم يجب على المراجع الخارجى الحيادى أن يقوم بعمل أستفسارات من الإدارة بشأن الأمور التالية المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية :-

- الموقع التنظيمى لها داخل المنشأة .
- التزامها بالمعايير المهنية .
- تخطيطها عملية المراجعة متضمنا طبيعة وتوقيت ونطاق عمل المراجعة.
- سـهولة وصـولها الى السجلات وما إذا كان هناك قيود على نطاق أنشطتها المفروضة عن طريق الإدارة .

- لوائحها ورسالتها والتوصيل أو أى توجه مباشر من الإدارة أو مجلس المديرين .

يجـب أن توجه أستفسارات المراجع فقط نحو أنشطة المراجعة الداخلية الملائمـة لعملية مراجعة القوائم المالية . على سبيل المثال فإن دور المراجع الداخلى فى المراجعات التشغيلية بخصوص توقيت عملية أتخاذ القرار للإدارة لـن تكـون ملائمة للمراجع الخارجى الحيادى ، ولكن سيكون دور المراجع الداخلى فى تطبيق نظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول ملائما حتماً .

٢/٦/٣ تقييم صلاحية وموضوعية المراجعين الداخليين

Assessing The Competence and Objectivity of Internal Auditors

أن مجموعـة إيضـاحات معايير المراجعة تنص على أن تحقيق أهداف الرقابة للتنظيم تعتمد على صلاحية وأستقامة العاملين وأستقلالهم عن الوظائف المخصصـة لهـم وفهمهـم للإجراءات المقررة . وبالأتساق مع تلك الصيغة يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٥) أن يقوم المراجين الحياديين بفحص صـلاحية وموضوعية المراجعين الداخليين قبل أن يتم الأعتماد على عملهم . ويمكن أن يتم فحص الصلاحية **Competence** عن طريق دراسة ما يلى على سبيل المثال :-

- المسـتوى التعليمى للمراجع الداخلى وخبراته المهنية وتأهيله المهنى وتعليمه المستمر .
- سياسات وبرامج وإجراءات المراجعة .
- الممارسات الخاصة بتخصيص المراجعين الداخليين .
- الإشراف والفحص على عمل المراجع الداخلى .

- جودة توثيق أورق العمل والتقارير والتوصيات .

والموضـــوعية Objectivity بدورهـــا يمكـــن أن يتم فحصها عن طريق دراســة المســتوى التـنظيمى الــذى يقوم المراجعين الداخليين بالتقرير اليه والسياســات المســتخدمة الحفاظ على موضوعية المراجع الداخلى بخصوص المجالات أو الأقسام محل المراجعة .

وكمـــا ســبق المناقشة فإن الموضوعية والموقع التنظيمى يرتبطان بشكل وثيق بأستقلال المراجع الداخلى . ولا يمكن دراسة المراجعين الداخليين بشكل مستقل عن المستويات التنظيمية عند أو فوق هؤلاء الذين يقدم اليهم التقرير . لذلــك فــإن المـــراجعين الحياديين لايمكن أن يعتمدون على عمل المراجعة الداخــلية المؤداة للمستويات التنظيمية عند أو فوق هؤلاء الذين يقوم المراجع الداخلى بإعداد تقريره اليهم . وسيكون موضوعية وأستقلال المراجع الداخلى محـــل شك . على سبيل المثال بإفتراض وجود صلاحية وموضوعية للمراجع الداخــلى فــإن المراجع الخارجى الحيادى قد يطلب أن يقوم المراجع الداخلى بفحــص الإضـــافات الى الأصـــول الثابتة ، ومن ثم يمكن أن يسهم ذلك فى تخفيــض الوقــت المطــلوب عـــن طريق المراجع الحيادى لفحص حسابات الأصول الثابتة.

٢/٦/٤ أثر عمل المراجع الداخلى على عملية المراجعة

Effect of Internal Auditor's Work on the Audit

تعتـــبر فعاليــة وظيفة المراجعة الداخلية للتنظيم أحد المتغيرات الهامة من ضـــمن العناصر التى يتم دراستها عن طريق المراجع الخارجى الحيادى عند تخطيــط وأداء عمـــلية مراجعة القوائم المالية . أما المتغيرات الأخرى فقد تم دراســتها بشكل أكثر تفصيلا عند أداء تلك المراجعة متضمنة الأهمية النسبية

ومخاطر المراجعة . يقوم المراجعون المستقلون بدراسة تلك المتغيرات الأخرى لـــتحديد أثرها على نطاق مراجعة القوائم المالية . وجدير بالأهمية فإن عمل المراجعة الحيادية يمكن أن يتم تخفيضه إذا ما كانت وظيفة المراجعة الداخلية للتنظيم فعالة . لذلك فإن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة ونطاق عملية المـــراجعة الخارجية الحيادية يرتبطان ببعضها بشكل عكسى ، فكلما تزايدت فعالية المراجعة الداخلية كلما يمكن أن ينخفض نطاق عملية المراجعة الحيادية.

وفى الممارســـة العمـــلية يعـــتمد المراجعون الحياديون على المراجعين الداخليين عند دراسة القضايا الثلاثة التالية الملائمة لمراجعة القوائم المالية :-

- فهم الرقابة الداخلية .
- تقييم المخاطر .
- أداء إجراءات التحقق الأساسية .

فهم الرقابة الداخلية Understanding the Internal Control

قـــد توفـــر الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين معلومات ملائمـــة لتقييم المراجع الخارجى الحيادى لمخاطر الرقابة ، حيث أن الغرض الرئيســـى لـــلمراجعة الداخلية يتمثل فى متابعة أنشطة الرقابة للمنشأة ، على ســـبيل المثال بإفتراض أن أنشطة الرقابة كانت صالحة وموضوعية يمكن أن يـــتم أستخدام خرائط تدفق المراجع الداخلى للنظام المحاسبى للمنشأة للحصول عـــلى معلومات بخصوص تصميم السياسات والإجراءات المرتبطة ، ومن ثم يمكـــن تخفيض الوقت المطلوب عن طريق المراجع الخارجى الحيادى لتقييم مخاطر الرقابة .

تقييم المخاطر Assessing Risk

يقـوم المراجع الحيادى بتقدير المخاطر عند كل من مستوى القوائم المالية وعـند مسـتوى رصيد الحساب ، وقد تؤثر فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشـأة عـلى كل منهما ،على سبيل المثال عند مستوى القوائم المالية إذا ما تضـمنت خطة المراجعة للمراجع الداخلي أعمال مراجعة ملائمة عند مواقع مختـلفة ومـتعددة خلال البلد أو حول العالم ، فإن المراجع الحيادى قد يقوم بتنسيق عمله مع المراجعين الداخليين ومن ثم يمكن تخفيض عدد المواقع التى عـندها قـد يحتاج المراجع الحيادى أن يقوم بأداء إجراءات المراجعة . عند مسـتوى رصـيد الحسـاب فـإن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية قد تتضمن أختبارات نظم الرقابة عن تأكيدات مختارة فى القوائم المالية على سبيل المثال تـأكيدات الشـمول للمبيعات وحسابات المدينين ، ونتيجة لذلك يمكن تخفيض نطاق أختبارات المراجع الحيادى .

أختبارات التحقق الأساسية Substantive Tests

يـؤدى كـثير من أقسام المراجعة الداخلية أيضا أختبارات تحقق أساسية للتفاصـيل والتى تعد الوسيلة الأساسية للمراجع الحيادى لأكتشاف التحريفات الجوهـرية فى حسـابات القوائم المالية ، ونتيجة لذلك فإن بعض الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين قد تزود المراجع الحيادى بدليل إثبات مباشـر عـن الـتحريفات الجوهـرية . على سبيل المثال كجزء من وظيفة المـراجعة الداخلية لتلك الأقسام قد يقوم المراجعون الداخليون بالمصادقة على حسـابات المدينين وملاحظة جرد المخزون المادى وهما يمثلان إجراءات يتم

أدائهمـــا عـــادة عن طريق المراجع الحيادى ، وبإفتراض أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر صالحة وموضوعية فإن أختبارات التحقق الأساسية المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين قد توفر دليل إثبات هام للمراجع الحيادى عند الحد من مخاطر الأكتشاف لبعض تأكيدات القوائم المالية .

٢/٦/٥ تقييم عمل المراجع الداخلى Evaluating an Internal Auditor's Work

عـــلى الـــرغم مـــن أن المراجعين الحياديين غالبا ما يعتمدون على عمل المراجعين الداخليين عندما يتميز بالكفاءة والموضوعية ، فإن المسئولية على الـــتقرير عـــن القوائم المالية تظل تقع على المراجع الحيادى وحده . بخلاف الأمر مع أراء تقرير المراجعة التى تتأسس فى جزء منها على تقرير مراجع خـــارجى حيـــادى آخر فإن مسئولية المراجعة لايمكن أن تتجزأ مع المراجع الداخـــلى ، رغمـــا عـــن أن المراجع الداخلى قد يرفر معلومات يعتمد عليها المراجع الحيادى فى أتخاذ أحكامه بخصوص تقرير مخاطر الرقابة والمخاطر الحـــتمية . ،وعـــن الأهمية النسبية للتحريفات وعن كفاية أختبارات المراجعة المؤداة ، حيث ان تلك الأحكام تعتبر مسئولية المراجع الحيادى بالكامل .

وعـــلى الـــرغم من قيام المراجع الخارجى بفحص صلاحية وموضوعية المراجع الداخلى إلا أنه لا يجب أن يقبل عمل المراجع الداخلى بشكل أعمى ، حيـــث يـــتعين أن يـــتم تقييم عمل المراجع الداخلى قبل أن يتم الأعتماد عليه بالكامل . كما يجب أن يتم فحص أدلة إثبات المراجعة الموثق للمراجع الداخلى على أساس أختبارى لتزويد المراجع الحيادى بأساس للحكم على كفاية وملائمة كل من الآتى :-

- نطاق عمل المراجعة الداخلية .

- برامج المراجعة .
- توثيق أوراق العمل .
- النتائج التى تم التوصل اليها .
- أى تقارير تم إعدادها .

بالإضـــافة لذلـــك يجب أن يقوم المراجع الحيادى بأداء أختبارات لبعض اعمال المراجع الداخلى ، على سبيل المثال إذا ما قام المراجع الداخلى بفحص دليل إثبات لتدعيم ٢٥ عملية إضافة على الأصول الثابتة فإن المراجع الحيادى قد يفحص دليل إثبات لتدعيم عدد قليل من نفس الإضافة ومقارنة نتائج فحصه مع تلك النتائج التى توصل اليها المراجع الداخلى .

٢/٧ دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية

The Auditor Consideration of of the Internal Audit Function in an Audit

أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) القســـم رقم (٣٢٢) فى أبريل ١٩٩١ ليكون واجب التطبيق عند إجراء عمـــليات المـــراجعة للقوائم المالية للفترات المنتهية فى ١٥ ديسمبر ١٩٩١ ، وتجـــدر الإشارة الى أن إيضاحات معايير المراجعة تطبق على أربعة جوانب مـــن عمـــلية المراجعة هى (١) فهم هيكل الرقابة الداخلية، (٢) تقييم مخاطر الرقابة، (٣) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق الأساسية ، (٤) المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين .

بوجـــه عـــام تتمـــثل المســـئوليات الأساسية للإدارة فى حماية الأصول والإحـــتفاظ بســـجلات محاسبية يمكن الإعتماد عليها وتنفيذ العمليات بكفاءة ، وتساعد الإدارة الداخلية الإدارة على الإضطلاع بتلك المسئوليات .

وعلى الرغم من أن المراجع الخارجي يعتبر مسئولا عن تقريره وعن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ، إلا أنه كثيراً ما يستفيد من أعمال المراجعة الداخلية في تقريره عن القوائم المالية .

يهتم هذا الايضاح بشكل أساسي بدراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند القيام بأداء عملية مراجعة القوائم المالية لمنشآت الأعمال . وتحقيقاً لذلك الهدف يتم دراسة ذلك الايضاح من خلال مناقشة الأتى :-

أهداف إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

المتطلبات الرئيسية لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

أساليب تطبيق ايضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

الشرح التوضيحي لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) .

٢/٧/١ أهداف إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) :

إستبدل ايضاح معيار المراجعة رقم (٩) قسم رقم (٣٢٢) الصادر بعنوان أثار وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق عملية المراجعة الحيادية **The Effect of an Internal Audit Function on the Independent Audit** بايضاح معيار المراجعة (٦٥) ، حيث توسع الإيضاح الجديد في مضمون إرشاد المراجعين الحياديين بخصوص إستخدام عمل المراجعين الداخليين . [1]

---

[1] لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفي ، دراسة إختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق إستعانة المراجعين الخارجيين بعمل المراجعين الداخليين ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٦ .
- د . أمين السيد أحمد لطفي ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

لم يتطلب ايضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) أن يقوم المراجع الحيادى باستخدام عمل المراجعين الداخليين ، مع ذلك فإن ايضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) قسم رقم (٣١٩) الصادر بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية قد تطلب أن يقوم المراجع بالحصول على فهم كافى بهيكل الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزء من هيكل الرقابة الداخلية ، حيث تعتبر جزء من البيئة الرقابية . يوفر ايضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) مصادر المعلومات والإستفسارات الملائمة للمراجع لكى يقوم بالحصول على الفهم المطلوب .

يمكن تلخيص النقاط الرئيسية لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) على النحو التالى :

١- إذا كان للشركة وظيفة مراجعة داخلية تعمل على مستوى رقابى على تطبيق إجراءات الرقابة فإن ذلك سيؤثر على تقييم المراجع الحيادى لمخاطر الرقابة ، ونتيجة لذلك فقد يؤثر ذلك على نطاق إجراءات عملية المراجعة ، ولأغراض التأثير على نطاق إجراءات المراجعة ، يجب على المراجع الحيادى أن يحدد ما هو عمل المراجع الداخلى الذى يعد ملائماً لإجراءات مراجعة القوائم المالية وما إذا كان من الكفاءة إستخدام ذلك العمل أم لا .

٢- يمكن إستخدام المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة للمراجع الحيادى عن طريق إجراء إختبارات التحقق أو إجراء إختبارات بنظم الرقابة .

٣- يجب أن يقوم المراجع الحيادى فى ظل الفرضين السابقين – بفحص صلاحية وموضوعية المراجعين الداخليين وتقييم عملهم .

٤- يتمثل القيد الوحيد على إستخدام المراجعين الداخليين (فى أيا من الفرضين) بإفتراض أن المراجع الحيادى مقتنع بصلاحية وموضوعية وأداء العمل - فى أن أحكام عملية المراجعة التى يمكن أن تؤثر على تقرير المراجعة يجب أن يتم إتخاذها عن طريق المراجع الحيادى .

٥- قد يؤثر عمل المراجعين الداخليين على إجراءات المراجع الحيادى ، مع ذلك يجب أن يقوم المراجع الحيادى بأداء إجراءات مراجعة كافية تضمن الحصول على أدلة إثبات صالحة وكافية لتدعيم تقرير المراجع ، عند إتخاذ الأحكام المرتبطة بنطاق أثر عمل المراجعين الداخليين على إجراءات المراجع الحيادى ، يتعين على المراجع الحيادى دراسة الأمور التالية :-

أ - الأهمية النسبية لحسابات القوائم المالية (سواء كانت أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات) .

ب- المخاطر-المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة-المرتبطة بالتحريف الجوهرى للتأكيدات (ينظر القسم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة إثبات المراجعة) الخاصة بحسابات القوائم المالية .

ج- درجة الذاتية المرتبطة بتقييم أدلة الإثبات التى تم تجميعها لتدعيم تأكيدات القوائم المالية .

وكلما تزايدت الأهمية النسبية لحسابات القوائم المالية ، وكلما تزايدت مخاطر التحريف الجوهرى أو درجة الذاتية المرتبطة ، كلما إرتفعت حاجة المراجع المراجع لأداء إختبارات لتلك التأكيدات . وعند تخفيض تلك العوامل، فإن حاجة المراجع الحيادى لأداء تلك الإختبارات سوف تنخفض .

ولأسباب عملية فإن إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) لم يتطلب ضرورة أن يستخدم المراجع الحيادى عمل المراجعين الداخليين ، فهو يقوم بذلك على الرغم من ذلك لتخفيض تكاليف عملية المراجعة ، وفى الواقع فإن ايضاح معايير المراجعة رقم (٦٥) قد أقر رسمياً وصدق على إستخدام المراجعين الداخليين إذا كان ممكنا ومسموحاً به ، إلا أن هذا الإيضاح لم يقدم تحديد دقيق للحد الأدنى أو الحد الأقصى للإستخدام .

ويجب الإشارة الى نقطة هامة أخرى هى أن ذلك الإيضاح يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية وليس بموظفى العميل الذين يحوزون لقب مراجع داخلى . على سبيل المثال فإن الموظفين الذين يقومون بمطابقة حساب البنك أو يقومون بإعادة حساب قيم الفواتير قد يطلق عليهم مراجعين ، إلا أن المراجع الحيادى قد لا يرى على عملهم أى إختلاف مقارنة بهؤلاء العاملين الذين يؤدون تلك الإجراءات المقررة . يختص ايضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) بالمراجعين الداخليين الذين يعملون عند أعلى مستوى رقابى لضمان أن إجراءات الرقابة الروتينية تعمل بفاعلية .

٢/٧/٢ المتطلبات الرئيسية لايضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) :

١- هيكل الرقابة الداخلية :-

عندما يحصل المراجع الحيادى على فهم بهيكل الرقابة الداخلية ، فإنه يجب أن يحصل على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية بشكل كاف لتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التى تعتبر ملائمة لتخطيط عملية المراجعة .

٢- الإستفسارات :-

للحصول على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية ، فإن المراجع الحيادى يجب أن يقـوم بعمل إستفسارات عن المراجعين الداخليين من الإدارة وموظفى قسم المراجعة الداخلية الملائمين عن الأمور التالية :-

- الحالة التنظيمية داخل الشركة .
- خطة المراجعة متضمنة طبيعة وتوقيت ونطاق عمل المراجعة .
- الإقتراب من السجلات وما إذا كان هناك قيود على نطاق أنشطتهم.
- تطبيق المعايير المهنية .

وتجـدر الإشارة الى أن معايير المزاولة المهنية للمراجعة الداخلية قد تم تطويرها عن طريق مجمع المراجعين الداخليين ، وديوان المحاسبة العامة .

٣- الكفاية والموضوعية :-

إذا مـا قرر المراجع الحيادى دراسة كيف يمكن أن يؤثر عمل المراجعين الداخليين على نطاق عملية المراجعة ، فإنه يتعين عليه تقييم كفاية وموضوعية المراجعين الداخليين .

٤- تقييم الكفاية والصلاحية :-

عـندما يقوم المراجع الحيادى بتقييم صلاحية المراجعين الداخليين ، فإنه يجب أن يحصل على معلومات مستحدثة من السنوات السابقة بخصوص عديد من العوامل التالية :

- المستوى التعليمى والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين .
- التأهيل المهنى والتعليم المستمر .
- سياسات وبرامج وإجراءات عملية المراجعة .

- الممارسات المرتبطة بتخصيص المراجعين الداخليين .
- الإشراف على أنشطة المراجعين الداخليين وفحصها .
- جودة توثيق أوراق العمل والتقارير والتوصيات والمقترحات .
- تقييم أداء المراجعين الداخليين .

٥- تقييم الموضوعية :-

عندما يقوم المراجع الحيادى بتقييم موضوعية المراجعين الداخليين ، فإنه يجـب أن يحصـل على معلومات مستحدثة عن السنوات السابقة بخصوص العوامل التالية :-

- الموقع التنظيمى للشخص المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية .
- السياسـات الخاصة بالحفاظ على موضوعية المراجعين الداخلين بخصوص المجالات محل المراجعة .

٦- الإجراءات :-

عندما يتوقع أن يؤثر عمل المراجعين الداخليين على عملية المراجعة يجب أن يقوم المراجع الحيادى بدراسة ما يلى :-

- نطاق هذا التأثير .
- تنسيق العمل مع المراجعين الداخليين .
- تقييم وإختبار فعالية عمل المراجعين الداخليين .

٧- تقييم فعالية عمل المراجعين الداخلين :-

يجـب أن يقوم المراجع الحيادى بأداء إجراءات معينة لتقييم جودة وفعالية عمـل المـراجعين الداخليين الذى يؤثر جوهرياً على طبيعة وتوقيت ونطاق

إجـــراءات المراجعين . ويجب أن يقوم المراجع عند تقييم الإجراءات بدراسة ما إذا كان المراجعين الداخليين يقومون بدراسة :-

- نطاق العمل الذى يعتبر ملائماً للوفاء بالأهداف .
- أن تكون برامج المراجعة كافية .
- أن يتم توثيق العمل المؤدى بشكل كافى فى أوراق العمل متضمناً أدلة الإشراف والفحص .
- الإستنتاجات والنتائج التى تعتبر ملائمة فى ظل الظروف المحيطة .
- التقارير المتسقة مع نتائج العمل المؤدى .

٨- إختبارات فعالية عمل المراجعين الداخليين :-

يجـــب أن يقوم المراجع الحيادى بأداء إجراءات لإختبار بعض من عمل المراجعين الداخليين المرتبط بتأكيدات القوائم المالية الهامة والجوهرية .

٩- المساعدة المباشرة للمراجع الحيادى :-

عـــندما يقدم المراجعين الداخليين مساعدة مباشرة للمراجع الحيادى ، فإن المراجع الحيادى يجب أن يقوم بالآتى :-

- تقييم صلاحية وموضوعية المراجعين الداخليين .
- الإشـــراف والفحـــص والـــتقييم للعمل المؤدى عن طريق المراجعين الداخليين .
- إبـــلاغ المـــراجعين الداخليين بمسئولياتهم ، وأهداف الإجراءات التى يقومون بأدائها أو الأمور التى تؤثر على نطاق إجراءات المراجعة .

- إبـلاغ المـراجعين الداخـليين بأن كافة القضايا الجوهرية المرتبطة بالمحاسـبة والمـراجعة المحـددة أثناء عملية المراجعة يجب أن يتم وضعها تحت نظر المراجع الخارجي الحيادى وتوجيه نظره تجاهها .

٢/٧/٣ أساليب تطبيق معيار المراجعة رقم (٦٥) :-

٢/٧/٣/١ أثر إستخدام عمل المراجعين الداخليين على عملية المراجعة

Effect Use of Internal Auditors Work on the Audit

إستخدام عمل المراجعين الداخليين يؤثر على نطاق عملية المراجعة بصفة خاصة فى النواحى التالية :-

١- الإجراءات التى يؤديها المراجع الحيادى عندما يتم الحصول على فهم بهيكل الرقابة الداخلية للشركة .

٢- الإجــراءات الــتى يؤديها المراجع الحيادى عندما يتم تقييم مخاطر المراجعة .

٣- إجراءات التحقق الأساسية التى يتم أدائها عن طريق المراجع الحيادى.

١- الحصول على فهم بهيكل الرقابة الداخلية

Obtaining an Understanding of the Control Structure

يجــب أن يتضــمن فهم المراجع الحيادى لهيكل الرقابة الداخلية المعرفة الخاصــة بتقييم السياسات والإجراءات والسجلات وما إذا كان قد تم وضعها محــل التشــغيل أم لا ، (يــنظر ايضاح معيار المراجعة رقم ٥٥) . وعند الحصــول على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية يمكن للمراجع أن يقوم بفحص خرائط التدفق التى يتم إعدادها عن طريق المراجعين الداخليين للحصول على معلومات بشأن تصميم السياسات والإجراءات .

للحصـــول عـــلى معـــلومات بشأن ما إذا كانت السياسات والإجراءات قد تم وضعها محل التشغيل ، يجب أن يقوم المراجع الحيادى بدراسة نتائج الإجراءات المؤداه عن طريق المراجعين الداخليين على السياسات والإجراءات .

٢ - تقييم المخاطر Risk Assessment

إذا مـــا قام المراجع الحيادى بالتخطيط لتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى أقـــل مـــن الحـــد الأقصى ، فإن المراجع يجب أن يقوم بإختبار الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية (ينظر ايضاح معيار المراجعة رقم ٥٥) حيث يمكن أن توفر نـــتائج إختبارات المراجعين الداخليين للإلتزام بنظم الرقابة الداخلية معلومات بشـــأن فعالية سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية ، بالإضافة الى تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات التى يتطلب الأمر أن يقوم بأدائها فى حالة عدم الفعالية .

٣- إجراءات التحقق الأساسية Substantive Procedures

كجزء من عملية حصول المراجع الحيادى لفهم عن هيكل الرقابة الداخلية فإنـــه يـــتعين عـــليه الحصول على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية ، فقد يقوم المراجع الحيادى بالآتى :-

١- الإطلاع على دليل الشركة .

٢- فحص سياسات وتوجهات الإدارة بخصوص وظيفة المراجعة الداخلية.

٣- القيام بإستفسارات من الإدارة والعاملين بالمراجعة الداخلية بخصوص وظيفة المراجعة الداخلية كما هو موضح بالمتطلبات الأساسية .

٤- فحص أوراق عمل المراجعين الداخليين .

٥- دراسة الخريطة التنظيمية للشركة أو الخريطة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية .

الإستفسارات Inquiries

كمـا هـو موضح بالمتطلبات الأساسية ، يجب أن يقوم المراجع الحيادى بإجـراء إستفسـارات من المستوى الإدارى الملائم والعاملين بقسم المراجعة الداخلية بخصوص عمل المراجعين الداخليين. يجب أن تقوم تلك الإستفسارات بالإجابة على الأسئلة التالية :-

١- ما هى المسئوليات الرئيسية للمراجعين الداخليين ؟

٢- ما الذى يقوم بعمله المراجعين الداخليين عندما :-

أ - يعتقدون بحدوث تحريفات ؟

ب- يعتقدون بأن سياسات الشركة لم يتم تنفيذها على نحو سليم ؟

ج- يعتقد بوجود جوانب ضعف فى هيكل المراجعة الداخلية ؟

٣- ما هى الأهمية التى ترغب الإدارة فى الحصول عليها من وظيفة المراجعة الداخلية ؟

٤- مـا الـذى تقوم الإدارة بعمله تجاه مقترحات وتقارير المراجعين الداخليين ؟

لتحديد الكيفية التى يعمل بها قسم المراجعة الداخلية ، يتعين على المراجع الحيادى أن يبحث عن إجابات للأسئلة التالية :-

- كيف يتم تحديد نطاق عمليات الفحص ؟
- كيف يتم تحديد إجراءات عملية المراجعة ؟
- كيف يتم إعداد التقارير ؟

- من الذى يقوم بإستلام التقارير ؟
- ما هى إجراءات المتابعة المطلوبة ؟

فحص أوراق العمل Review of Working Papers

تطلب ايضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) القسم رقم ٣١٩ - أن يحصل المراجع الحيادى على فهم بهيكل الرقابة الداخلية ، وأن يحدد ما إذا كانت السياسات والإجراءات والسجلات الملائمة قد تم وضعها محل التشغيل ، فحص أوراق العمل والجداول وخرائط التدفق وقوائم الإستقصاء الخاصة بالمراجعين الداخليين سوف يساعد المراجع الحيادى على تحديد إذا ما كان يتم وضع السياسات والإجراءات الملائمة موضع التنفيذ أم لا . أيضا فإنها تساعد المراجع الحيادى على الحصول على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية .

الخرائط التنظيمية Organization Charts

لتحديد موقع قسم المراجعة الداخلية فى الخريطة التنظيمية للشركة ، يجب أن يحصل المراجع الحيادى على فهم بالخريطة التنظيمية لتلك الشركة ، لذلك يجب أن يقوم المراجع الخارجى بتحديد الآتى :-

- لمن يقوم المراجعون الداخليون بتوجيه تقاريرهم ؟
- لأى مدى يقترب المراجعون الداخليون من الإدارة العليا ، ولجنة المراجعة ؟

ولاشك أن الإقتراب الفورى للإدارة العليا أو لجنة المراجعة يشير الى أن قسم المراجعة الداخلية يمكن أن يعمل بشكل مستقل .

لتحديد حجم قسم المراجعة الداخلية ومسئوليات كل عضو ، يجب على المراجع الحيادى أن يحصل على الخرائط التنظيمية للقسم ، وتشير مسئوليات

الأعضـــاء الى مـــا إذا كان قسم المراجعة الداخلية يقوم بأداء وظيفة مراجعة داخلية أم وظيفة محاسبية .

٢/٧/٣/٢ تقييم الملائمة والكفاءة Assessing Relevancy and Efficiency

أ – الملائمـة Relevance

عـــندما يقـــوم المراجع الحيادى بفحص أوراق عمل المراجعين الداخليين (يـــنظر المشار اليه بأعلاه عن فهم وظيفة المراجعة الداخلية)، يمكن للمراجع تحديـــد مـــا هو عمل المراجعين الداخليين الملائمة لمراجعة القوائم المالية ، وهناك إجراءات أخرى يمكن إستخدامها عن طريق المراجع الخارجى لتحديد مدى ملائمة عمل المراجعين الداخليين هى :-

١- إكتساب المعرفة من عمليات المراجعة فى السنة السابقة .

٢- فحـــص كيف يقوم المراجعون الداخليون بتخفيض وتوزيع مواردهم على المجالات المالية أو التشغيلية .

٣- الإطـــلاع على تقارير المراجعة الداخلية للحصول على معلومات تفصيلية بخصوص نطاق أنشطة المراجعة الداخلية .

ب-الكفاءة Efficiency

تحديد ما إذا كان إستخدام عمل المراجعين الداخليين يعتبر أمراً يتسم بالكفاءة، يتطـــلب إســـتخدام الحكم المهنى للمراجع الخارجى الحيادى . يجب أن يقوم هذا المـــراجع بالإجابـــة على سؤال هام هو : هل إستخدام عمل المراجعين الداخليين يقـــلل من الوقت المستغرق فى أداء عملية المراجعة ويقلل من تكلفتها ويحسن من فعاليتها مقارنة بأداء عملية المراجعة بالكامل عن طريق المراجع الخارجى ؟

٢/٧/٣/٣ تقييم صلاحية (الكفاية الفنية) وموضوعية المراجعين الداخليين

Assessing Competence and Objectivity of Internal Auditors

عند تقييم الكفاية الفنية وموضوعية المراجعين الداخليين فإن المراجع الحيادى سوف يقوم بدراسة المعلومات التى تم الحصول عليها من المصادر التالية :-

١- الخبرة السابقة مع وظيفة المراجعة الداخلية .

٢- المناقشات مع موظفى الإدارة .

٣- نتائج فحص الجودة الخارجية الحديثة لأنشطة وظائف المراجعة الداخلية إذا ما تم إجراء ذلك .

عندما يتم تقييم كفاية وموضوعية المراجعين الداخليين ، فإن المراجع الخارجي الحيادى يجب أن يدرس إستخدام الإرشادات التى أشير إليها فى المعايير المهنية للمراجعة الداخلية ، وهى تلك التى تم نشرها عن طريق مجمع المراجعين الداخليين وديوان المحاسبة العامة .

وفيما يلى مناقشة لإعتبارات الكفاية والموضوعية :-

أ- الكفاية Competence

رغم الإشارة الى المعلومات التى ينبغى على المراجع الخارجى أن يحصل عليها بشأن كفاية المراجعين الداخليين فى المتطلبات الرئيسية لايضاح معيار المراجعة رقم (٦٥) . للحصول على تلك المعلومات يجب على المراجع الحيادى أن يطبق الإجراءات التالية :-

١- تحديد سياسات العاملين Determine Personal Policies

ويهدف الحصول على فهم عام لكفاية موظفى قسم المراجعة الداخلية يتعين على المراجع الحيادى فحص السياسات المرتبطة بهؤلاء العاملين على النحو التالى :-

أ – التعيين :تحديد متطلبات التأهيل العلمى اللازم للتوظيف كمراجع داخلى .

ب– التدريب :تحديد ما إذا كان هناك برنامج لتدريب العاملين الجدد بقسم المراجعة الداخلية .

ج– واجبات الوظيفة :تحديد ما إذا كان مستوى العمل المحدد يتأسس على كفاية فنية للمراجع الداخلى .

د – الترقية :تحديد درجة الأفضلية التى تتأسس عليها ترقية العاملين بقسم المراجعة الداخلية .

هـ– الإشراف : تحديد أن الإشراف على العاملين بقسم المراجعة الداخلية يتم بشكل ملائم .

و– الفحص :تحديد أن فحص عمل أعضاء قسم المراجعة الداخلية يتم بشكل مناسب .

ولتحديد سياسات العاملين يتعين على المراجع الخارجى الحيادى أن يفحص مستندات الشركة ويقوم بإجراءات الإستفسارات من الإدارة العليا .

٢– فحص ملفات العاملين Review Personal Files

لتحديد مدى الإلتزام بسياسات التعيين والترقية يجب على المراجع الحيادى بفحص أوراق العاملين ، ويتمثل الغرض من ذلك الفحص فى التيقن من أن هؤلاء العاملين الذين تم تعيينهم وترقيتهم لديهم التأهيل العلمى والعمل المحدد طبقاً لسياسات الشركة .

٣– تحديد سياسة الشركة الخاصة ببرامج التدريب

Determine Company Policy or Programs

تتغير الممارسات والإجراءات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة بشكل ثابت ،

لـتحديد المهـام ومواكـبة العامـلين بقسم المراجعة الداخلية لتلك التغيرات المعاصـرة ، يجـب أن يـتيقن المراجع الحيادى من أن الشركة لديها برامج تدريب داخلية أو أن المراجعين الداخليين يحضرون برامج تدريب خارجية .

٤- تدقيق وتمحيص أوراق العمل Scan Working Papers

للحصـول على المعرفة العامة بجودة عمل المراجعين الداخليين ، يتعين على المراجع الحيادى تدقيق أوراق العمل وفحصها، عن طريق التمحيص فى تـلك الأوراق ، يمكن للمراجع الحيادى أيضاً أن يحصل على بعض المعرفة بحوزة التخطيط والإشراف .

٥- دراسة كفاية فحص أوراق العمل عن طريق المشرفين

Considering Adequacy of Review

لـتحديد أن عمـل المـراجعة الداخلية قد تم فحصه ، يتعين على المراجع الحيـادى القيـام بفحـص سياسات القسم وتدقيق أوراق العمل ، يهتم المراجع الحيـادى بدراسـة جودة الفحص ، لذلك فإنه يجب أن يتيقن من الذين يقومون بعمـلية الفحـص ، أيضـا يجب أن يقوم بالإطلاع على مذكرة فحص عملية المـراجعة ويـتأكد مـن أن التصـرف فى تـلك البنود قد تم مناقشته فى تلك المذكرات.

ب- الموضوعية Objectivity

ينبغى على المراجع الحيادى أن يحصل على معلومات مستحدثة حتى أخر وقـت مـن السـنوات الماضية بخصوص الموقع التنظيمى للمراجع الداخلى المسـئول عـن وظيفة المراجعة الداخلية والسياسات المرتبطة بالحفاظ على موضوعية المراجعين الداخليين بخصوص المجالات محل.

يجـــب أن تتضمن المعلومات الخاصة بالموقع التنظيمى للمراجع الداخلى المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية ما يلى :-

١- مـــا إذا كان المراجع الداخلى يقوم بإعداد وتقديم التقارير الى مسئول او موقع تنظيمى كاف بشكل يضمن تغطية واسعة أو الدراسة الكافية لعمـــلية المـــراجعة ، وإتخـــاذ الـــلازم بخصوص نتائج ومقترحات المراجعين الداخليين .

٢- مـــا إذا كـــان المراجع الداخلى له الحق فى الإقتراب المباشر وإعداد التقارير بشكل دورى منتظم الى مجلس الإدارة ولجان المراجعة .

٣- ما إذا كان مجلس الإدارة ولجنة المراجعة تشرف على قرار التوظيف المرتبطة بالمراجعين الداخليين .

يجـــب أن تتضمن السياسات الخاصة بالحفاظ على موضوعية المراجعين الداخليين بشأن المجالات محل المراجعة ما يلى :-

١- السياسات التى تحظر على المراجعين الداخليين القيام بمراجعة مناطق يعمل بها الأقارب فى وظائف هامة أو حساسة لعملية المراجعة .

٢- السياســـات التى تحظر على المراجعين الداخليين من القيام بمراجعة مـــناطق تم تعينهم حديثاً فيها أو تم جدولتها لتكون مسئولة عن إتمام المسئوليات فى وظيفة المراجعة الداخلية .

و يجـــب على المراجع الحيادى أن يحدد نطاق عملية الفحص للمراجعين الداخـــليين ، ويجب أن يضمن أن ذلك النطاق لم يتم تقييده وأنه قد تم تحديده بشكل منفرد عن طريق قسم المراجعة الداخلية .

٢/٧/٣/٤ مدى أثر عمل المراجعين الداخليين

Extent of the Effect of the Internal Auditors Work

تـــم تحديد العوامل المؤثرة على مدى أثر عمل المراجعين الداخليين على نطـــاق عملية المراجعة سابقا على النحو التالى :- (١) الأهمية النسبية ، (٢) المخاطر، (٣) ذاتية التأكيد .

قد يقرر المراجع الحيادى إستخدام عمل المراجعين الداخليين فى التأكيدات المرتـــبطة بقيـــم القوائم المالية الجوهرية الهامة حيث تعتبر مخاطر التحريف الجوهـــرى أو درجة الذاتية المرتبطة بها مرتفعة . فى ظل تلك المواقف فإن عمـــل المـــراجعين الداخليين لا يمكن أن يخفض مخاطر المراجعة وحدة الى المستوى الذى يستبعد الحاجة للمراجع الحيادى المرتبطة بتطبيق أى إجراءات على تلك التأكيدات ، وفيما يلى أمثلة على تلك التأكيدات :-

أ- تقييم الأصول والخصوم المتضمنة تقديرات محاسبية هامة (على سبيل المثال حسابات المدينين ، الأصول الثابتة) .

ب- حدوث معاملات للأطراف المرتبطة أو ذات العلاقة والإفصاح عنها.

ج- الظروف المحتملة **Contingencies** .

د - الأمور غير المؤكدة **Uncertainties** .

هـــ- الأحداث اللاحقة **Subsequent Events** .

يجب أن يقوم المراجع الحيادى بتطبيق إجراءات مراجعة معينة على تلك التأكيدات بغض النظر عن عمل المراجعين الداخليين .

وقـــد يقـــرر المراجع الحيادى أن يستخدم عمل المراجعين الداخليين على الـــتأكيدات المرتـــبطة بقيم القوائم المالية الأقل جوهرية ، حيث تكون مخاطر التحريف الجوهرى ودرجة الذاتية المرتبطة بها منخفضة . فى تلك الظروف

قـد يخفـض عمل المراجعين الداخليين مخاطر المراجعة الى مستوى معقول حيـث لا يضـطر معـه المـراجع الى تطبيق اجراءات أخرى إضافية لتلك التأكيدات . وكأمثلة على تلك التأكيدات وجود النقدية والمقدمات والإضافات على الأصول الثابتة .

٢/٧/٣/٥ تنسيق العمل Coordination of Work

اذا مـا تبين أن عمل المراجعين الداخليين سيكون له تأثير على اجراءات المـراجع الحيادى ، فسوف يكون من الكفاءة لكل منهما أن يتم القيام بتنسيق عملهم عن طريق إجراء الآتى :-

١- القيام بتنظيم مقابلات دورية فيما بينهم .

٢- جدولة عمل المراجعة .

٣- توفير أوراق عمل المراجعين الداخليين .

٤- فحص تقارير المراجعة .

٥- مناقشة المشاكل المحتملة للمحاسبة والمراجعة .

٢/٧/٣/٦ تقييم وإختبار فاعلية عمل المراجعين الداخليين .

Evaluating and Testing Effectiveness of Internal Auditors Work

أ- التقييم Evaluating

تتضمن الإجراءات الخاصة بتقييم عمل المراجعين الداخليين ما يلى :-

١- نطاق العمل Scope of Work

حيـث يجـب أن يقـوم المراجع الحيادى بفحص نطاق عمل المراجعين الداخـليين لـتحديد ما إذا كان يتم تحديده عن طريقهم وأنه لم يكن مقيداً بأى صورة من الصور .

٢- تعليمات الى أعضاء فريق المراجعة الداخلية Instructions to Staff

لتحديد أن المراجعين الداخليين قد تم إخطارهم بالتعليمات بشكل صحيح يتعين على المراجع الحيادى الإطلاع على كافة التعليمات المكتوبة . أيضاً يجب على المراجع الحيادى أن يقوم بفحص برامج المراجعة لتحديد أنها كانت كافية .

٣- أوراق العمل Working Papers

لتحديد جودة عمل المراجعين الداخليين ، يجب على المراجع الحيادى أن يقوم بفحص أوراق العمل لتحديد أن :-

أ - أوراق العمل توثق العمل المؤدى بشكل كافى (متضمنا أدلة الإثبات على الإشراف والفحص) .

ب- أن هناك دليل إثبات على المتابعة والتخلص من المشاكل والأخطاء .

ج- النتائج تعتبر ملائمة للظروف المحيطة .

د - التقارير متسقة مع نتائج العمل المؤدى .

ب- الإختبار Testing

لتحديد فاعلية عمل المراجعين الداخليين ، يجب على المراجع الحيادى أن يقوم بإختبار هذا العمل عن طريق فحص أدلة الإثبات المؤيدة للعمل المؤدى . حيث يجب أن يقوم بفحص أياً من التالى :-

أ - بعض من نظم الرقابة الداخلية ، العمليات أو الأرصدة التى قام المراجعين الداخليين بفحصها .

ب- نظم الرقابة الداخلية المماثلة ، العمليات أو الأرصدة التى لم تفحص فعلاً عن طريق المراجعين الداخليين . فى أى الحالتين يجب على المراجع الحيادى أن يقارن نتائج إختباره مع نتائج عمل المراجعين الداخليين .

٢/٧/٣/٧ إستخدام المراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة للمراجع الحيادى
Providing Direct Assistance

عندما يستخدم المراجع الحيادى المراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لـــه ، فإنه يجب أن يطبق الإجراءات الموضحة بأعلاه ، بالإضافة لذلك يجب أن يقـــوم المـــراجع الحيادى بفحص وتقييم أوراق عمل المراجعين الداخليين بـــنفس الدرجة المماثلة التى يقوم بها عند فحص وتقييم أوراق العمل لأعضاء المراجعين الحياديين .

الفصل الثالث

المراجعة التشغيلية

الفصل الثالث

المراجعة التشغيلية

Operational Audits

٣/١ طبيعة المراجعة التشغيلية وأهميتها.

٣/١/١ مفهوم وخصائص المراجعة التشغيلية .

٣/١/٢ أهمية المراجعات التشغيلية ومعايير تقييمها .

٣/٢ الاختلاف بين المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية .

٣/٢/١ الغرض من عملية المراجعة .

٣/٢/٢ توزيع التقارير .

٣/٢/٣ تضمين المجالات غير المالية .

٣/٣ العلاقة بين المراجعة التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية وخدمات الاستشارات الإدارية .

٣/٣/١ المراجعة التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية .

٣/٣/٢ المراجعة التشغيلية وخدمات الاستشارات الإدارية.

٣/٤ القائمين بأداء عمليات المراجعة التشغيلية .

٣/٤/١ خصائص المراجعين التشغيليين .

٣/٤/٢ المراجعون الداخليون .

٣/٤/٣ المراجعون الحكوميون .

٣/٤/٤ مكاتب المحاسبة القانونية .

٣/٥ استقلال وكفاية المراجعين التشغيليين

٣/٥/١ استقلال المراجع التشغيلى .

٣/٥/٢ كفاية المراجع التشغيلى .

٣/٦ أنواع عمليات المراجعة التشغيلية ونطاقها

٣/٦/١ أنواع عمليات المراجعة التشغيلية .

٣/٦/٢ نطاق المراجعة الإدارية أو التشغيلية .

- الكفاءة والاقتصاد والفعالية .
- عمليات مراجعة الاقتصاد والكفاءة .
- عمليات مراجعة الفعالية .

٣/٧ مراحل عملية المراجعة التشغيلية

٣/٧/١ تحديد وحده النشاط محل المراجعة وأداء الدارسة المبدئية .

٣/٧/٢ تخطيط عملية المراجعة وأعداد برنامج المراجعة .

٣/٧/٣ أداء عملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات وتقييمها .

٣/٧/٤ أعداد تقرير عن النتائج .

٣/٧/٥ المتابعة .

٣/١ طبيعة المراجعة التشغيلية وأهميتها

The Nature and Importance of Operational Audits

٣/١/١ مفهوم و خصائص المراجعات التشغيلية

The Definition and characteristic of Operational Audits

استخدمت المراجعة التشغيلية فى الماضى لتحديد مجموعة الأنشطة المختلفة التى تتضمن تقييم أداء الإدارة أو تخطيط الإدارة ونظم الرقابة على الجودة بالإضافة إلى تقييم الأنشطة والأقسام التشغيلية .وكما يشير أسمها فأن هذا النوع من أنواع المراجعة يتعلق بالأعمال غير المالية للشركة . ويتم إجراء عمليات المراجعة التشغيلية للوحدات غير الحكومية ومنشأت الأعمال بوجه عام عن طريق المراجعين الداخليين ، إلا أنه فى بعض الحالات قد يرتبط المراجعون الخارجيون بأداء المراجعة التشغيلية .

أن المراجعة التشغيلية أو مراجعة العمليات هو مصطلح واسع الاستعمال وليس هناك تعريف موحد متناسق تم الإجماع على قبوله ، حيث توجد عديد من التعريفات المطروحة لذلك المصطلح لعل أبرزها ما يلى :-

- امتداد وظيفة المراجعة إلى داخل كل العمليات فى منظمة الأعمال .
- تطبيق المراجعة الداخلية على العمليات وليس على نظم الرقابة المالية.
- اكتشاف الفرص لمزيد الكفاءة والاقتصاد أو لتحسين الفعالية فى تنفيذ الإجراءات التشغيلية.
- أسلوب رقابى لتقييم فعالية إجراءات التشغيل .
- مراجعة النشاطات الاخرى غير المرتبطة بفحص القوائم المالية .
- أسلوب مراجعة يشتمل على تقييم الكفاءة والاقتصاد فى إدارة واستخدام الموارد .

- المراجعة من وجهة نظر الإدارة .
- المـــراجعة الـــتى تتم للإدارة الداخلية وليس لأطراف خارجية ثالثة مع تعميم النتائج داخلياً وليس خارجياً .
- مـــزيجاً مـــن مـــراجعة الاقتصاد والكفاءة والفعالية أو مراجعة نتائج البرامج.

فمراجعة العمليات اذن مراجعة للعمليات تنفذ من وجهه نظر الإدارة لتقييم اقتصاديات وكفاءة وفعالية كل العمليات أو بعضها وفقاً لرغبات الإدارة.

وقـــد عـــرف إيضـــاح المعاييـــر الصادرة عن طريق مجمع المراجعين الداخليين **Institute Of Internal Auditors (IIA)** المراجعة التشغيلية على النحو التالى :

" المراجعة التشغيلية هى عملية منظمة لتقييم فعالية وكفاءة واقتصاديات أعمـــال التنظيم والتى تخضع لرقابة وتحكم الإدارة ، والتقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكنة " .

بوجـــه عام هناك عدة أجزاء أساسية لذلك التعريف تستحق التعليق على النحو التالى :-

١ - عملية منظمة Systematic Process

كمـــا هـــو الأمـــر فى عمـــلية مراجعة القوائم المالية ، تتضمن عمليات المـــراجعة التشغيلية مجموعة من الخطوات أو الإجراءات المنطقية والهيكلية المـــنظمة . يتضمن هذا الجانب التخطيط السليم بالإضافة إلى الحصول على التقييم الموضوعى لدليل الإثبات المتعلق بالنشاط أو بالوحدة محل المراجعة .

٢- تقييم أعمال التنظيم Evaluating an Organization's Operation

يجب أن يتأسس تقييم أعمال التنظيم على بعض المعايير المحددة أو المقاييس المتفق عليها . وفى ظل المراجعة التشغيلية غالبا ما يتم التعبير عن معايير الأداء المحددة عن طريق الإدارة .

مع ذلك ففى بعض الحالات قد يتم تحديد المعايير عن طريق التنظيمات أو الهيئات الحكومية أو الصناعية . وكثيراً ما تعتبر تلك المعايير أقل تحديدا بشكل واضح مقارنة بالمعايير المستخدمة فى عمليات مراجعة القوائم المالية . وعموما تقيس المراجعة التشغيلية درجة التطابق بين الأداء الفعلى وتلك المعايير المخططة .

٣- فعالية وكفاءة واقتصاديات الأعمال

Effectiveness , Efficiency and Economy of Operations

الغرض الرئيسى للمراجعة التشغيلية هو مساعدة الإدارة فى التنظيم محل المراجعة على تحسين فعالية وكفاءة واقتصاديات الأعمال ، ولذلك فأن المراجعة التشغيلية لديها توجه نحو التركيز على المستقبل . وهذا ما يمثل تناقض لعملية مراجعة القوائم المالية ، والتى لديها توجه نحو التركيز التاريخى اى على الماضى .

٤- التقرير إلى الأشخاص الملائمين Reporting to appropriate persons

يتمثل المتلقى الملائم لتقرير المراجعة التشغيلية فى الإدارة أو الفرد أو الهيئة التنظيمية القانونية التى تطلب تلك المراجعة . وفيما عدا ذلك عندما يطلب الطرف الثالث عملية المراجعة هذه ، فأن توزيع التقرير يظل داخل

المنشـــأة . وفى أغـــلب الحالات فأن مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة تحصل على نسخ تقارير المراجعة التشغيلية .

٥- مقترحات للتحسين Recommendations for Improvement

على خلاف عمليات المراجعة المالية ، فأن عملية المراجعة التشغيلية لا تنتهى بتقرير عن النتائج . حيث تمتد إلى تقديم مقترحات لأغراض التحسين . ويعــد تقديــم المقترحات وتطويرها – فى الواقع – أكثر جوانب التحدى لهذا النوع من أنواع المراجعة .

وبوجه عام قد يشار إلى المراجعة التشغيلية بعدة اصطلاحات بديلة مختلفة هى المراجعة الإدارية**Management Auditing** ، أو مراجعة الأداء **Performance Auditing** ، أو مراجعة النظم **Systems Audit** لوصف فحص المنظمات للكفاءة والفعاليـــة أو مراجعة البرامج ، أو المراجعة غير المالية ،أو مراجعة التكلفة والمـــنفعة أو مـــراجعة الاقتصـــاد والكفاءة أو مراجعة الفعالية أو النتائج أو المراجعة الوظيفية أو مراجعة المسئولية ، ويمكن تعريف المراجعة الإدارية حســب مفهوم المجمع البريطانى للإدارة بأنها عبارة عن التقييم الموضوعى والحيادى الاختبارى البناء لفعالية المديرين فى تحقيق أهداف الشركة وسياستها مـــن أجـــل تحديد مواطن القوة والضعف القائمة فى كافة الوظائف والعمليات داخل التنظيم، وبهدف تقديم التوصيات البناءة للتغلب على مظاهر الضعف .

وقد اشتق ذلك التعريف من الردود المرتبطة بأحد الدارسات الميدانية التى أجـــريت عن طريق توزيع قوائم استقصاء على المديرين والشركات بمكاتب المحاســـبة القانونيـــة بالإضـــافة إلى الأكاديميين ، وقد كانت الخطوط العامة للردود حول نطاق المراجعة الإدارية على النحو التالى :-

١- هـل يعتبر هيكل التنظيم سليما ، وهل هو يحقق أهداف المشروع ويقوم باستغلال الموارد المتاحة بفعالية ؟

٢- هـل نظـم الإدارة للتخطيط والرقابة كافية ، وهل يتم فهمها واستخدامها بشكل مستمر ؟

٣- هـل أسـاليب الرقابة – مثال ذلك الموازنات التخطيطية والرقابة – تمد الإدارة بالمعلومات الصحيحة وفى الوقت المناسب ؟

٤- هـل يتم فحص نظم الإدارة للتخطيط والرقابة ويتم تحديثها بشكل دورى ومنتظم ؟

٥- وهل يتم الوفاء بأهداف المشروع ؟

٣/١/٢ أهمية المراجعات التشغيلية ومعايير تقييمها

The Importance and criteria of operational audits

٣/١/٢/١ أهمية المراجع التشغيلية والعلاقة بين الاقتصاد والكفاءة والفعالية

بصـفة عامـة يشـير مصطلح المراجعة التشغيلية أو مراجعة العمليات **Operational Audit** إلى مفهوم المراجعة لأجل الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، وفيما يلى وصف مختصر لكل منها .

١-الاقتصاد أو تكلفة العمليات Economy

حيـث تمكـن المـراجع التشغيلى أو مراجع العمليات أن ينظر إلى قيام المنشأة بالاتى :-

- اتباع أساليب مشتريات جيدة .
- مدى وجود موظفين يقومون بأداء وظائفهم الأساسية بشكل جيد .
- مدى السماح بوجود مواد زائدة عن الحاجة .

- مدى استخدام معدات غالية أكثر من اللازم .
- مدى تفادى إهدار الموارد .

يركـــز المـــراجع فى ظل ذلك الهدف على مدى قيام المسئولين بالمنظمة بمســـئولياتهم عـــلى أتم وجه ، أى من خلال المحافظة اللازمة على الموارد ولاجل تقييم اقتصاديات العمليات وما يرتبط بها من تخطيط واستخدام الموارد.

٢-الكفاءة (أو طرق التشغيل) Efficiency

يجـــب أن يهـــتم المـــراجع بتقييم مدى اضطلاع المنشأة بمسئوليتها بأقل جهد مبذول ،وتتمثل الأمثلة على عدم كفاءة العمليات التى يجب الانتباه إليها فيما يأتى :-

- الاستخدام غير الملائم للإجراءات اليدوية والإلكترونية .
- عدم كفاءة تدفق العمل الورقى .
- عدم كفاءة نظم وإجراءات التشغيل .
- الهيكل التنظيمى ونظم الاتصالات المجهدة .
- ازدواجية الجهد .
- خطوات العمل غير الضرورية .

٣-الفعالية (أو نتائج العمليات) Effectiveness

يـــتعين على المراجع التحقق من مدى إنجاز المنشأة للنتائج المرجوة فى ضـــوء الأهـــداف والمعايير الأخرى القابلة للقياس ، وعادة ما يشتمل فحص نتائج العمليات ما يلى :-

- تقييـــم الـــنظام الـــتخطيطى للمنشأة فيما يتعلق بتحديد الأهداف والغايات والخطط المفصلة الواقعية .
- تقييم كفاية النظام الإدارى فى قياس الفعالية .

- تحديد مدى تحقيق النتائج .
- تحديد العوامل التى تعوق الأداء المرضى للنتائج.

يوضـــح الشـــكل الايضاحى رقم (٣/١) العلاقة بين المصطلحات الثلاثة الاقتصادية والكفاءة والفعالية .

واعتمادا على نطاق المراجعة التشغيلية يمكن ابراز أهميتها فى مدى منفعتها للإدارة العليا أو الموظفين فى بعض أو كل المجالات الاتية :-

١- تحديد مجالات المشاكل والأسباب المرتبطة بها والبدائل الخاصة بإجراء التحسينات.

٢- تحديد فرص القضاء على الإهدار وعدم الكفاءة وهو ما يعرف بتخفيض التكلفة . فدور مراجع العمليات هو مساعده الإدارة فى التشغيل بأقل تكلفة فى كل الأحوال مع تنفيذ الخطة بالكامل .

٣- تحديد فرص زيادة الإيرادات وبالتالى تحسين الدخل .

٤- تحديد أهداف وغايات وسياسات وإجراءات المنشأة غير المعرفة .

٥- تحديد معايير لقياس تحقيق أهداف وغايات المنشأة .

٦- التوصية بتحسين السياسات والإجراءات و الهيكل التنظيمى .

٧- فحص الأداء بواسطة الأفراد ووحدات المنشأة .

٨- فحص الالتزام بالمتطلبات القانونية وبأهداف وغايات وسياسات وإجراءات المنشأة.

٩- إجراء اختبارات لتحديد مدى وجود الأعمال غير المصرح بها والغش والأفعال غير النظامية .

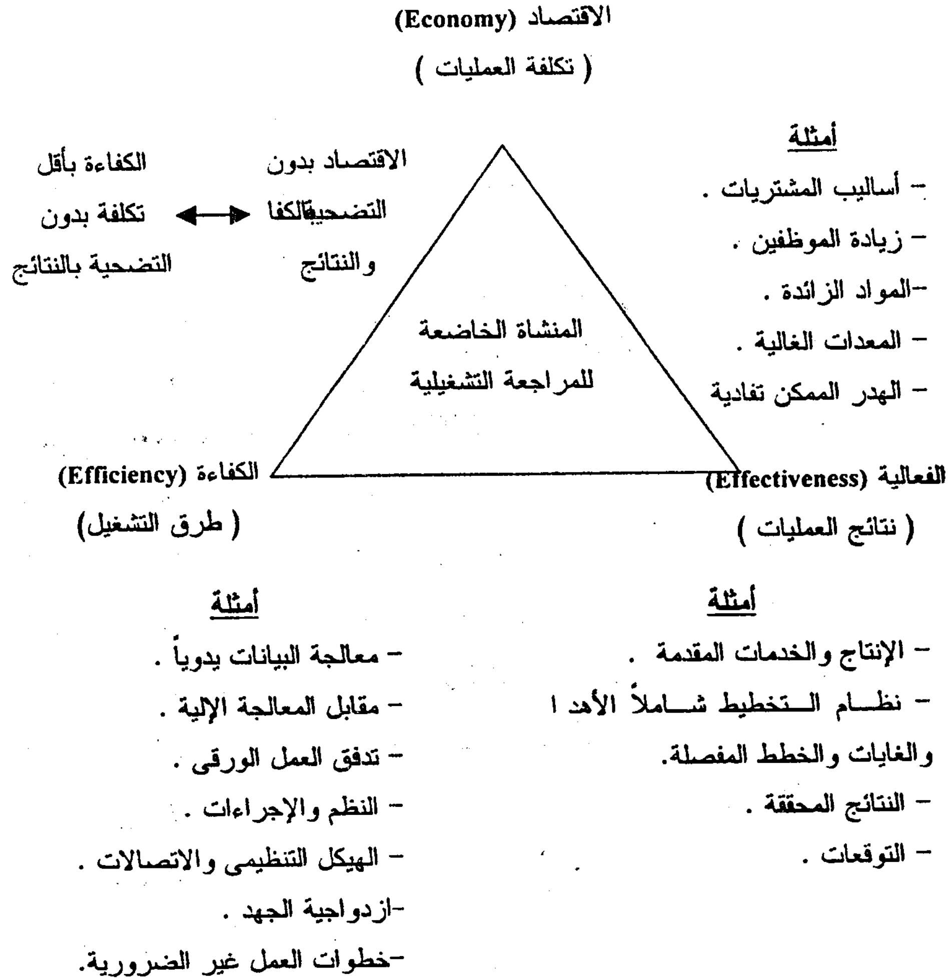
١٠- تقييم نظم المعلومات والرقابة الإدارية .

١١- تحديد مواقع المشاكل المتوقعة مستقبلا فى العمليات التشغيلية .

١٢- توفير قناة اتصال إضافية بين مستويات الأعمال والإدارة العليا .

١٣- توفير تقييم مستقل وحيادى عن العمليات .

الشكل الايضاحى رقم (٣/١)
مثلث مراجعة العمليات



أمثلة

– الإنتاج والخدمات المقدمة .
– نظام التخطيط شاملاً الأهد ا والغايات والخطط المفصلة.
– النتائج المحققة .
– التوقعات .

أمثلة

– معالجة البيانات يدوياً .
– مقابل المعالجة الإلية .
– تدفق العمل الورقى .
– النظم والإجراءات .
– الهيكل التنظيمى والاتصالات .
–ازدواجية الجهد .
–خطوات العمل غير الضرورية.

٣/١/٢/٢ معايير تقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية

لا شـك فـأن هناك أهمية واضحة للمراجعة الإدارية أو التشغيلية والتى تشتق من الأهداف المرجوة منها سواء تحقيق الفعالية Effectiveness فى أداء كـل نشـاط أو مركز مسئولية ، بمعنى تحقيق كل الأهداف المرسومة له مع الالـتزام بهـا طـبقا لما تقضى به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك ، أو تحقيـق الكفاءة Efficiency فى استخدام الموارد المتاحة ، الأمر الذى يتعين معه توافر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن يستخدم من موارد لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابى معين .

الفعالية مقابل الكفاءة Effectiveness Versus Efficiency

تشـير الفعاليـة إلى تحقيق الأهداف ، فى حين تشير الكفاءة إلى الموارد المسـتخدمة لتحقيق تلك الأهداف وكمثال على الفعالية فى تصنيع قطع غيار بدون أية عيوب ، بينما تهتم الكفاءة بما إذا كانت قطع الغيار قد تم إنتاجها عند الحد الأدنى للتكلفة .

الفعالية Effectiveness

قـبل إمكانية أداء المراجعة التشغيلية لأغراض تقييم الفعالية ، يتعين أن يكون هناك معايير محددة للمقصود بالفعالية ، وكمثال عل المراجعة التشغيلية لأغـراض الفعاليـة فى تقييـم ما إذا كانت الهيئة الحكومية قد قامت بالوفاء بأهدافهـا المحـددة لتحقيق أمن المصعد فى المدينة . وقبل أن يمكن المراجع التشغيلى من التوصل إلى استنتاج بخصوص فعالية تلك الهيئة ، يجب أن يتم

وضع معايير أمن المصعد . على سبيل المثال هل الهدف أن يتم تبين أن كافة المصاعد فى المدينة قد تم فحصها على الأقل مرة فى السنة ؟ وهل الهدف هو التأكد من أنه لم تقع حوادث بسبب أعطال المصاعد أو أنه لم تقع أية أعطال ؟

الكفاءة Efficiency

مـــثل الفعاليـــة يجب أن تكون هناك معايير محددة للمقصود بأداء أشياء بدرجة أكثر كفاءة حتى يمكن الحكم على أن المراجعة التشغيلية ذات مغزى . وغالبا ما يكون من السهل أن يتم وضع معايير للكفاءة مقارنة بالفعالية إذا ما تـــم تعريف الكفاءة على أنها تمثل تخفيض التكلفة بدون التقليل من الفعالية ، على سبيل المثال إذا ما كانت هناك عمليتين مختلفتين للإنتاج تنتجان منتج ذو جودة نمطية ، فأن العملية ذات تكلفة أقل تعتبر أكثر كفاءة .

معايير تقييم الكفاءة والفعالية

Criteria for Evaluating Efficiency and Effectiveness

تتمـــثل الصـــعوبة الرئيسية المرتبطة بأداء المراجعة التشغيلية فى تقرير المعاييـــر الخاصـــة بتقييم ما إذا كانت هناك فعالية وكفاءة أم لا مقارنة بأداء مـــراجعة القوائـــم الماليـــة التاريخية ، حيث تتمثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها GAAP فى المعايير الواسعة الخاصة بتقييم العرض العادل، و يتم استخدام أهداف المراجعة لتحديد أكثر المعايير المحددة فى تقرير ما إذا كـــانت مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها قد تم اتباعها أم لا . أما فى ظل المراجعة التشغيلية فلا توجد معايير محددة بدقة .

أحـــد المداخل التى يمكن اتباعها لتحديد معايير للمراجعة التشغيلية يتمثل فى تحديـــد تـــلك الأهداف التى تقرر ما إذا كان هناك جانب معين من المنشأة

يمكـــن أن يـــتم عملـــه بشـــكل أكثر فعالية أو كفاءة ، بالإضافة إلى التوصية بالتحســـينات الملائمة ، أن ذلك المدخل قد يكون كافيا للمراجعين ذوى الخبرة والمدربيـــن بشـــكل جيد ، إلا أنه سيكون من الصعوبة لأغلب المراجعين أن يتبعوا مثل ذلك المدخل المحدد بشكل غير دقيق .

معايير محددة Specific Criteria

عـــادة مـــا يكون هناك كثير من المعايير المرغوب فيها قبل بداية عملية المـــراجعة التشـــغيلية ،على سبيل المثال يفترض أنه يتم أداء عملية مراجعة تشـــغيلية فى موقع المعدات والآلات بأحد المصانع فى أحد الشركات . وفيما يلى بعض المعايير المحددة التى قد يتم استخدامها لتقييم موقع التجهيزات .

١- هـــل كافة مواقع التجهيزات والآلات تم الموافقة عليها عن طريق الإدارة الهندسية للشركة فى وقت تصميمها الأصلى ؟

٢- هـــل الإدارة الهندســـية للشـــركة تقـــوم بأداء دراسة لأعادة تقييم موقع التجهيزات فى السنوات الخمسة السابقة ؟

٣- هل كل جزء من الآلات يعمل بنسبة ٦٠% من طاقته أو أكثر على الأقل لمدة ٣ شهور كل سنة ؟

٤- هل الموقع يسهل من نقل المواد الجديدة إلى موقع الإنتاج ؟

٥- هل الموقع يسهل إنتاج البضائع تامة الصنع ؟

٦- هل الموقع يسهل نقل منتجات تامة الصنع إلى مراكز التوزيع ؟

٧- هل موقع المصنع يستخدم الآلات القائمة بفعالية ؟

٨- هل أمان العاملين معرض للخطر عن طريق مواقع التجهيزات ؟

مصادر المعايير Sources of Criteria

هناك عدة مصادر يمكن للمراجع التشغيلى استخدامها عند تطوير معايير محددة للتقييم . تتضمن تلك المصادر ما يلى :-

- الأداء التاريخى Historical Performance

يمكن تأسيس مجموعة بسيطة من المعايير استنادا على النتائج الفعلية من فترات سابقة (أو مراجعات سابقة) ، تتمثل الفلسفة الخاصة وراء استخدام تلك المعاييـــر فيما إذا كانت أشياء تصبح افضل أو أسوأ عند المقارنة ، ميزة تلك المعايير تتمثل فى أنها من السهل استنتاجها ومع ذلك فقد لا توفر بعد نظر عن كيفية أداء الشركة محل المراجعة هل حقيقة جيد أم غير جيد .

البيانات القابلة للمقارنة Benchmarking

معظـــم وحدات المنشأة التى تخضع للمراجعة التشغيلية لا تعتبر فريدة ، فهناك عديد من وحدات المنشأة المتماثلة داخل أو خارج التنظيم الشامل . فى تـــلك الحالات فأن بيانات الإدارة للوحدات القابلة للمقارنة تعتبر مصدر ممتاز لـــتطوير معايير كدليل ، بالنسبة للوحدات الداخلية القابلة للمقارنة فأن البيانات عـــادة ما تكون متاحة بسهولة ، وعندما تكون المنشأت القابلة للمقارنة خارج المـــنظمة ، فأنهـــا غالـــبا ما ستكون على استعداد لجعل تلك المعلومات متاح الحصـــول عليها ، أيضا غالبا ما تكون متاحة من خلال الاتحادات أو الغرف الصناعية والهيئات التنظيمية الحكومية .

المقاييس الهندسية Engineered Standards

فى كـثير مـن أنـواع عمليات المراجعة التشغيلية قد يكون من الممكن والملائـم أن يـتم تطوير المعايير تأسيسا على مقاييس هندسية ، على سبيل المـثال قـد يـتم أستخدم دراسات الوقت والحركة لتحديد معدلات مخرجات الإنـتاج . تـلك المعاييـر غالـبا ما تكون مستهلكة للوقت و ذات تكلفة عند اسـتخدامها ، كما أنها قد تتطلب وجود خبرة كبيرة ، ومع ذلك فأنها قد تكون فعالـة فى حل مشكلة تشغيلية كبيرة وبالتالى فأنها قد تستحق أنفاق مزيد من التكـلفة على استخدامها . أيضا من الممكن أن يتم تطوير بعض المقاييس عن طريق غرفه الصناعة حتى يمكن استخدامها عن طريق كافة الأعضاء ومن ثم يمكن توزيع تكلفتها وبالتالى تخفيضها على كل مشارك .

المناقشة والاتفاق Dissussion and Arrangement

أحيانا ما تكون المعايير الموضوعية صعبة ومكلفة عند الحصول عليها ، ولذلك فقد يتم تطوير معايير عن طريق المناقشات والاتفاقيات ، وبحيث يجب أن تتضـمن كافـة الأطراف المرتبطة بتلك العملية سواء إدارة الشركة محل المراجعة أو المراجع التشغيلى بالإضافة للمنشأة أو الأشخاص الذين يتم تقديم التقارير إليهم .

٣/٢ الاختلافات فيما بين المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية

Differences Between Operational and Financial Auditing

هـناك ثلاثة اختلافات رئيسية بين المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية هى الغـرض من عملية المراجعة ، توزيع التقارير ، وتضمين مجالات غير مالية فى المراجعة التشغيلية .

٣/٢/١ الغرض من عملية المراجعة Purpose of Audit

يتمثل الفرق الرئيسي بين المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية فى الغرض من الاختبار ، حيث تركز المراجعة المالية على ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها على نحو صحيح فى حين تركز المراجعة التشغيلية على الفعالية والكفاءة ، ومن هنا يتضح أن المراجعة المالية موجهة نحو الماضى ، فى حين أن المراجعة التشغيلية تهتم بالأداء التشغيلى الخاص بالمستقبل ، فالمراجع التشغيلى على سبيل المثال قد يقوم بتقييم ما إذا كان نوع المادة الخام الجديد قد تم الحصول عليه عند أدنى تكلفة وذلك لأغراض توفير الأموال لشراء مواد خام فى المستقبل .

أن الغرض من المراجعة التشغيلية كما حددها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين تتمثل فى :-

أ- تقييم الأداء :

وهو يعبر عن مقارنة الطريقة التى تسير بها المنظمة نشاطاتها مع الأهداف التى حددتها الإدارة أو المراجع ، ومعايير القياس الأخرى الملائمة.

ب- اكتشاف فحص التحسين :

أن الاقتصاد والكفاءة والفعالية المتزايدة هى المجموعات الرئيسية التى يجب أن تبوب تحتها معظم التحسينات .

ج-تقديم التوصيات بالتحسين أو الإجراء الاضافى :

تتباين طبيعة ومدى التوصيات التى يتم إعدادها من خلال المراجعة التشغيلية، وقد يتطلب الأمر إجراء دراسات إضافية خارج نطاق عملية المراجعة.

٣/٢/٢ توزيع التقارير Distribution of the Reports

لأغراض المراجعة المالية فأن تقرير المراجعة عادة ما يتم توزيعة على كثير من مستخدمى القوائم المالية ، على سبيل المثال حملة الأسهم والبنوك ، فى حين أن تقارير المراجعة التشغيلية تستهدف بصفة رئيسية الإدارة ، وجدير بالذكر فأن صياغة التقرير بشكل محدد جيدا يكون مطلوباً فى تقارير المراجعة المالية كنتيجة لان تقارير المراجعة يتم توزيعها بشكل أكثر انتشارا ، فى حين أن تقاريـــر المـــراجعة التشغيلية تتباين بشكل ملحوظ من عملية مراجعة إلى عملية مراجعة أخرى بسبب التوزيع المحدود للتقارير التشغيلية بالإضافة إلى الطبيعة المتباينة لعمليات مراجعة الفعالية والكفاءة .

٣/٢/٣ تضمين المجالات غير المالية Inclusion of Non Financial Areas

تغــطى المـــراجعات التشغيلية كافة جوانب الفعالية والكفاءة فى المنظمة، ولذلــك يمكـــن أن تتضمن عملية المراجعة التشغيلية مدى واسع من الأنشطة . على سبيل المثال فأن فعالية برنامج الإعلان والدعاية أو كفاءة العاملين بالمصنع ســتكون جزء من أجزاء عملية المراجعة التشغيلية ، أما المراجعة المالية فهى مقصورة على أمور تؤثر مباشرة على عدالة عرض القوائم المالية.

من هنا يتضح أن المراجعة التشغيلية مثل المراجعة المالية تقوم على اختبار تــأكيدات الإدارة وجمع أدلة الإثبات المرتبطة بذلك . إلا أن التأكيدات المرتبطة بالمراجعة التشغيلية تتعلق بفعالية العملية كما يتم قياسها عن طريق (١) الالتزام بالسياسات ، (٢) معايير كفاءة أداء العملية ، (٣) فعالية تنظيم العملية والقائمين

على أدائها . وفى كثير من الجوانب تعتمد المراجعة التشغيلية دائماً على تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة التى تعتبر شائعة فى الوقت الحالى .

ولاشـــك أن للمراجعة التشغيلية عديد من الخصائص المشابهة المرتبطة بالمراجعة المالية ، يوضح ذلك الشكل البيانى رقم (٣/١) ، حيث أن كل منهما يجب أن يتم تخطيطها بعناية ودقة . كما تدور اختبارات المراجع الإدارى أو التشغيلى حول تأكيدات الإدارة المرتبطة بإدارة الفعالية والكفاءة وما إذا كانت اقتصـــادية أم لا . تتمـــثل أحد الصعوبات الرئيسية فى المراجعة التشغيلية فى تحديـــد المعايير التى عن طريقها يتم الحكم على ذلك، ولا شك أنه غالبا ما لم يـــتم تحديـــد تلك المعايير بدقة. وتعتمد عملية تحديد المعايير التى فى ضوئها يقوم المراجع بتقييم النشاط على طبيعة النشاط موضع المراجعة بالإضافة إلى أهداف عملية المراجعة .

وبوجه عام تعتبر معظم أنواع أدلة الإثبات والإجراءات المستخدمة لجمع أدلة الإثبات مماثلة لكلا النوعين من أنواع المراجعة .

كـــثير مـــن أقسام المراجعة الداخلية تقوم بعمل خطة مراجعة طويلة الأجل والـــتى تتضمن كافة أو معظم الأنشطة داخل التنظيم . فى الأقسام الأخرى تنشأ عمليات المراجعة التشغيلية من المناقشات مع الإدارة والمعرفة العامة بالمجالات البارزة للمشاكل ذات الصلة . يوضح الشكل البيانى رقم(٣/٢) بعض أمثلة على عمـــليات المـــراجعة التشـــغيلية النمطية ، وبعض من تلك الأنشطة قد لا تكون خاضعة للمراجعة المالية مثال ذلك مراجعة نشاط الدعاية والترويج .

شكل فنى رقم (٣/١)

خصائص المراجعة المالية والتشغيلية

الخصائص	المراجعة المالية	المراجعة التشغيلية
عملية التنظيم	يتم تخطيط عملية المراجعة بعناية قبل أن يتم أدائها .	نفس الخاصية .
التأكيدات	تتمثل تأكيدات الإدارة المرتبطة بالمراجعة المالية في :- الوجود ، الشمول ، والحقوق والالتزامات ، التقييم والتخصيص ، العرض والإفصاح .	تتمثل تأكيدات الإدارة المرتبطة بأعمال التنظيم في ما إذا كان يتم الأداء بطريقة ذات فعالية وكفاءة وجدوى اقتصادية ، وما إذا كان هناك التزام بسياسات الشركة واللوائح الحكومية .
المعايير	معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أو الأساس الشامل للمحاسبة ، بوجه عام توجد نشرات ملزمة .	تتباين اعتمادا على أهداف المراجعة ، وقد يضطر المراجع إلى الاستعانة بالكتب والنشرات المرتبطة بتعريف افضل ممارسات متعلقة بالمجال محل المراجعة .
دليل الإثبات	الاستفسار، الملاحظة ، المصادقات إجراءات الفحص التحليلي ، التوثيق والفحص المادى.	نفس أدلة الإثبات .
الموضوعية	يجب أن يكون المراجعون حياديون ومستقلون عن التنظيم.	يجب أن يكون المراجعون حياديون ومستقلون عن النشاط أو الوظيفة موضوع المراجعة .
إعداد التقرير	يتم في التقرير ابداء الرأى عن عدالة القوائم المالية .	يتم إعداد تقرير بالنتاج والأسباب والآثار والتوصيات المرتبطة بتصحيح المشكلة .
الكفاية والصلاحية	يجب أن يكون للمراجعين تدريب فنى كاف وكفاية مهنية .	يجب أن يكون للمراجعين كفاية فنية ، كما يجب أن يقوموا بتطوير معارفهم ومداركهم بالمجالات الوظيفة بشكل يكفل قيامهم بالتقييم الموضوعى لأنشطة التنظيم .

وقد تكون هناك أنشطة أخرى تخضع لكل من عمليات المراجعة المالية والتشغيلية ، إلا أن أهداف المراجعة ستكون مختلفة حتما ، حيث تتمثل أهداف المراجعة التشغيلية للمتحصلات والمدفوعات على سبيل المثال تحديد :-

- ما إذا كان يتم الاحتفاظ بأرصدة النقدية بالخزينة والبنوك عند مستويات الحد الأدنى الواجب الاحتفاظ بها أم لا .
- ما إذا كانت المدفوعات النقدية يتم أنفاقها على أساس زمنى بشكل ملائم يضمن الحصول على الخصومات والمسموحات النقدية .

شكل بيانى رقم (٢/٣)

أمثلة على العمليات التشغيلية

النشاط أو الوظيفة	عمليات المراجعة التشغيلية النمطية .
المخزون	تحديد ما إذا كان المخزون يتم استيداعه بكفاءة وفعالية أم لا ، وما إذا كانت أوامر العملاء يتم الوفاء بها في الوقت المناسب .
المشتريات	اختيار نظم الرقابة الداخلية الملائمة مع الأوامر(إعادة نقطة الطلب ، الكميات ، المزايدة .. ألخ) ، وتحديد ما إذا كانت وظيفة الشراء تؤدى فى الوقت المناسب على أساس طلبات الأقسام ، وما إذا كان قسم المشتريات يستخدم عقود طويلة الأجل ، وما إذا كانت الإجراءات تتمشي مع سياسات وإجراءات الشركة .
البرنامج التأمينى	فحص كفاية التغطية التأمينية ، دراسة تكلفة وعائد التغطية التأمينية ، دراسة فرص التأمينات الذاتية .
الرقابة على الجودة	تحديد ما إذا كانت الإجراءات المرتبطة باختيار الجودة على المشتريات يتم اتباعها وأنها فعالة . ودراسة ما إذا كانت ممارسات الرقابة عل الجودة متكاملة مع وظيفة التصنيع والإنتاج أم لا .
الدعاية	تحديد ما إذا كانت الشركة تحصل على الدعاية والترويج التى تتناسب وما تدفعه ، وما إذا كان البائعين المتعاونين معهم يقومون بسداد نصيبهم المتفق عليه فى تكاليف الدعاية أم لا ، وما إذا كان قسم الدعاية لديه إجراءات مقرره لتقييم فعالية برامج الدعاية أم لا.

٣/٣ العلاقة بين المراجعة التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية وخدمات الاستشارات الإدارية

Relationship Between Operational Auditing and Internal Controls and Management Advisory services

جدير بالبيان تقوم الإدارة بتحديد نظم الرقابة الداخلية لمساعدتها فى الوفاء بتحقيق أغراضها . وفيما يلى ثلاثة اهتمامات رئيسية عند وضع نظم الرقابة الداخلية الجيدة (١) :-

- إمكانية الاعتماد على التقارير المالية .
- كفاءة وفاعلية الأعمال .
- الالتزام بالقوانين واللوائح القابلة للتطبيق .

ثانى تلك الاهتمامات الثلاثة للعميل يرتبط مباشرة بشكل واضح بالمراجعة التشغيلية ، إلا أن الاهتمامين الأخيرين أيضا يؤثران على الكفاءة والفعالية ، على سبيل المثال فأن معلومات محاسبة التكلفة الموثوق فيها تعتبر هامة للإدارة فى التقرير عن مثل تلك الأشياء . وبالمثل فأن الفشل فى عدم الالتزام بالقانون ، حيث يمكن أن يؤدى عدم اتباع قانون منع الفساد الأجنبى إلى وقوع غرامة كبيرة للشركة .

هناك اختلافين جوهريين عند تقييم واختبار نظم الرقابة فيما بين المراجعة المالية والتشغيلية . الغرض من تقييم نظم الرقابة الداخلية والنطاق الطبيعى لتقييم الرقابة الداخلية .

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى :
- د .أمين السيد أحمد لطفى ،مراجعة نظم الرقابة الداخلية ،موسوعة د .أمين لطفى فى المراجعة - الكتاب السابع ،دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٣-٢٠٠٤ .
- د .أمين السيد أحمد لطفى ،مراجعة تكنولوجيا المعلومات ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة - الكتاب السادس ، دار النهضة العربية ،القاهرة ٢٠٠٢ .

يتمثل الغرض الأساسى لتقييم الرقابة الداخلية عن طريق المراجعة المالية فى تحديـــد نطاق اختبار المراجعة الأساسى المطلوب ، أما غرض المراجعة التشـــغيلية فيتمثل فى تقييم الكفاءة والفعالية للرقابة الداخلية وعمل التوصيات اللازمـــة للإدارة . وقد يتم تقييم إجراءات الرقابة بنفس الطريقة سواء فى ظل المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية ، إلا أن الغرض يظل مختلفا . للتوضيح فـــأن المـــراجع التشغيلى قد يحدد ما إذا كانت إجراءات التحقق الداخلى على فواتيـــر المـــبيعات كـــانت فعالة بحيث تضمن أن الشركة لم تغضب العملاء وتـــزعجهم ، ولكنها حصلت كافة الأموال المستحقة لها أيضا ، غالبا ما يفعل المـــراجع المـــالى نفس الشئ عند تقييم الرقابة الداخلية ولكن يتمثل الغرض الرئيســـى له فى تحقيق إجراء المصادقات على حسابات المدنيين أو اختبارات التحقق الأساسية الأخرى .إلا الغرض الثانوى فى كثير من عمليات المراجعة المالية أيضا يتمثل فى عمل توصيات تشغيلية للإدارة .

ويتميز نطاق تقييم الرقابة الداخلية عند أداء عمليات المراجعة المالية بأنه مقصور على أمور تؤثر على عرض القوائم المالية بصدق وعدالة ، فى حين تهـــتم المراجعة التشغيلية بأى أجراء رقابى يؤثر على الكفاءة والفعالية ، لذلك عـــلى ســـبيل المـــثال فـــأن المراجعة التشغيلية يمكن أن تختص بالسياسات والإجـــراءات المقـــررة فى قســـم التســـويق لـــتحديد مدى فعالية الكتالوجات المستخدمة فى تسويق المنتجات .

٣/٣/٢ المراجعة التشغيلية وخدمات الاستشارات الإدارية

بوجـــه عام يعتبر المراجع الخارجى الحيادى مؤهل لتأدية عمليات المراجعة التشـــغيلية تأسيســـا عـــلى خبرته العامة . ففى عام ١٩٨٢ قام المجمع الأمريكى

للمحاسبين القانونيين بتعيين لجنة خاصة عن المراجعة التشغيلية والإدارية لدارسة مـدى ارتباط المراجع الحيادى بأداء المراجعة التشغيلية . وقد توصلت اللجنة فى تقريـرها المعـنون بمهـام المراجعة التشغيلية إلى أن عملية المراجعة التشغيلية تختـلف عن خدمات الاستشارات الإدارية **Management Advisory Services** **(MAS)** ، وقد أشار التقرير أيضا إلى تحديد عدد من الملاحظات التالية :-

- أن المحاسـبين القـانونين الحياديين سوف يطلب منهم بشكل متزايد أن يقومـوا بـتوفير تلك الخدمة سواء لكل من العملاء بالقطاع الخاص أو القطاع الحكومى .
- أن هذا النوع من الخدمة يوفر تقييم حيادى مع تقديم نصائح إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا .

أن الخـبرة المكتسبة فى ظل المحاسبة والمراجعة القانونية من خلال أداء عمـليات المـراجعة المالية أو تقديم خدمات الاستشارات الإدارية لا شك أنها توفر خلفية ممتازة لأداء عمليات المراجعة التشغيلية .

وقد أصبحت خدمات الاستشارات الإدارية جزءا هاما من الخدمات المؤداة الان عن طريق كثير من مكاتب المحاسبة القانونية .

وعند أداء عملية المراجعة التشغيلية يجب أن تقوم مكاتب المحاسبة القانونية الحياديـة باتـباع معايير الممارسة الخاصة بمهام خدمات الاستشارات الإدارية المقـررة عـن طـريق لجنة المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين المختصة بخدمـات الاستشـارات الإدارية . حيث يجب أن يلتزم المحاسبون القانونيون الحياديون بالقاعدة رقم ٢٠١ الخاصة بالمعايير العامة من دليل السلوك المهنى.

رغمـــا عن ذلك فأن هناك اختلافات جوهرية فيما بين المراجعة التشغيلية والخدمـــات الاستشارية سواء من حيث الهدف أو من حيث النطاق أو التوقيت والدورية أو أسلوب الأداء على النحو التالى :-

١-من حيث الهدف :-

حيث تهدف المراجعة التشغيلية إلى تقييم مدى فعالية وكفاءة تحقيق أهداف المنشـــأة ومـــن ثم فهى تتابع أداء الأفراد بالمستويات الإدارية المختلفة ، أما الخدمـــات الاستشارية فهى تهدف إلى تقديم نصيحة ومساعدة فنية للإدارة فى مواجهة مشكلة معينة .

٢-من حيث النطاق :

حيـــث يشمل نطاق المراجعة الإدارية أهداف المنشأة والسياسات وطرق التشـــغيل ومعاييـــر الأداء والموارد المتاحة والنتائج الفعلية للأداء ،وعادة ما يغـــطى نطـــاق تـــلك المـــراجعة كافة أوجه النشاط داخل المنشأة ، أما نطاق الخدمات الاستشارية فيخص مشكلة معينة بأحد أنشطة المنشأة .

٣-التوقيت و الدورية :

أن عملية تقييم الأداء الإدارى تعد عملية مستمرة منتظمة ودوريه لمتابعة أداء المســـتويات الإداريـــة ، فى حين أن الخدمات الاستشارية ترتبط بخدمة معينة وبالتالى فهى ليست مستمرة .

٤-أسلوب الأداء :

يتمـــثل الاخـــتلاف فى أسلوب الأداء فى اعتماد المراجعة الإدارية على أســـاليب نمطية (قوائم الاستقصاء تحليل الفروق بين الأداء والمعايير) ،على النقيض من خدمات الاستشارات الإدارية .

٣/٤ القائمين بأداء عمليات المراجعة التشغيلية
Who Perform Operational Audits

٣/٤/١ خصائص المراجعين التشغيليين

تجدر الإشارة الى ان مراجع العمليات لا يهدف إلى أن يكون ناقداً للعمليات الجارية ، وانما يتمثل هدفه فحص تلك العمليات وإعداد برنامج لتحقيق تحسينات ايجابية للعمليات بالتعاون مع الإدارة وموظفيها ، ففكرة المراجعة التشيغلية أو مراجعة العمليات يجب أن تتبع كبرنامج داخلى للفحص بحيث يكون موجه نحو تحقيق الكفاءات والاقتصاديات المحسنة التى يتولد عنها المزيد من النتائج العملية .

تلك المراجعات يمكن أن يقوم بها أى شخص يحمل مهارات مناسبة ، على كل فأن المراجعين الماليين (الداخليين أو الخارجيين) لمعرفتهم بالعمليات ولمهاراتهم التحليلية فهم خير من يطلب منهم القيام بمثل تلك المراجعات ، وفى بعض المنشأت قد تؤسس وحده مراجعة عمليات أو فحص مستقلة مدربة على مفاهيم مراجعة العمليات ، أن التقدم والنجاح فى تحقيق فوائد مراجعة العمليات يعتمد بقدر كبير على مهارات المراجعين ونظرة الإدارة والاخرين لهم ، فيجب أن يكون للمراجعين المناط بهم مهمات مراجعة العمليات القدرة على مراجعة النواحى المالية والإدارية والتشغيلية وتشمل صفات مراجع العمليات الفعال ما يلى :-

- القدرة التحليلية .
- القدرة على الاقناع .
- حب الاستطلاع .
- القدرة الجيدة على الحكم .

- حسن التصرف .
- الموضوعية .
- مهارات الاتصال فى توصيل نتائج مراجعة العمليات .
- المبادرة لتطوير أساليب فى مجالات قياس العمل ، وخرائط التدفق ، وتحليل التكلفة والعائد ومعالجة البيانات ..ألخ .
- الاستقلال .
- الثقة بالنفس .
- القدرة على تحليل مناطق المشاكل والمعوقات بسهولة ويسر ، ومعرفة مناطق المشاكل الحرجة لتفادى الوقوع فى مطارده الفئران بدلا من مطارده الأفيال .

لاشك أن الفرق بين الصفات المطلوبة للمراجعين الماليين ومراجعى العمليات مشابه للفرق بين الدماغين الأيسر والأيمن ، فالدماغ الأيسر هو الذى يتحكم فى عمليات التفكير والحساب ، وهو أكثر أهمية للمراجع المالى ، فى حين أن الدماغ الأيمن والذى يتحكم فى مهارات الإبداع والفهم هو أكثر أهمية لمراجع العمليات ، أن مراجع العمليات يحتاج فى الأساس إلى توازن جيد بينهما رغم التركيز الأكبر على جانب الإبداع والفهم ، أما المراجع المالى فيحتاج للعكس بالضبط وهذا هو السبب فىأن المراجع المالى الجيد لايكون دائماً مراجع عمليات جيداً .

من أجل تقديم خدمات فعاله يجب على مراجع العمليات أن يمتلك معرفة أساسية بكامل بيئة المنظمة التى يراد فحصيا ، وكذلك درجة عالية من الميارة والخبرة بأساليب وأدوات التحليل المطلوبة لحل المشاكل ،كما أن

مراجع العمليات يجب أن تكون لديه حساسية وفهم لقيم واهداف مختلف الناس الذين يشكلون المؤسسة .

أن مراجعة العمليات تتطلب من المراجع امتلاك عدد من أدوات وأساليب المراجعة العديدة التي يمكن أن تستخدم كثيراً منها في مراجعة العمليات والمراجعة المالية على حد سواء ، ولعل أبرز تلك الأساليب :-

- تحليل التكاليف .
- إعداد وتحليل خرائط تدفق النظم .
- تطوير أو تحليل نظم وبرامج الحاسب الإلكترونى .
- تقييم إجراءات ونتائج معالجة البيانات .
- إجراءات العينات الإحصائية .
- إجراءات التنبؤات والتوقعات وتفسيرها .
- تطوير التخطيط والتحليل التنظيمى .
- وضع الأهداف والغايات ومعايير قياس الأداء الأخرى .
- تطوير وتحليل الهياكل التنظيمية .
- التحقق من دقة البيانات .
- تحديد الالتزام بالقوانين والنظم .
- استعمال أساليب التحليل المتقدمة مثل تحليل الارتباط والانحدار وطريقة بيرت والمسار الحرج .. ألخ .
- تحليل التكلفة والمنفعة .

وعـــادة ما يتم أداء عمليات المراجعة التشغيلية عن طريق واحد من ثلاثة مجموعـــات هى المـــراجعين الداخـــليين ،والمراجعين الحكوميين أو مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية .

٣/٤/١ المراجعون الداخليون Internal Auditors

اتجه المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA ومجمع المراجعين الداخـــليين (IIA) فى الولايات المتحدة الأمريكية نحو تطوير مفهوم المراجعة الداخـــلية لتصـــبح وسيلة لخدمة التنظيم Organization بدلا من كونها وسيلة لخدمة الإدارة Management ،الأمر الذى يعنى صراحة أن أداء الإدارة على مختلف مستوياتها المختلفة يجب أن يخضع لعمليات الفحص والتقييم التى يقوم بها المراجع الداخلى .

ومن هنا فأن تقييم وظيفة المراجعة الداخلية فى ظل ذلك الاتجاه يجب ألا ينطـــبق على الأفراد الذين يحملون لقب مراجع داخلى فحسب ، بل أنه يشمل الأفراد الذين يحملون مسميات أخرى ويزاولون تلك الوظيفة والتى يجب النظر إليهـــم باعتبارهم مراجعين داخليين ، بعبارة أخرى فأن كافة الأفراد والأقسام الذين يساهمون فى تقييم مدى فعالية وكفاءة الأداء الإدارى داخل المنشأة يتعين اعتبارهم مراجعين داخليين – محاسب التكاليف أو قسم محاسبة التكاليف على سبيل المثال بغض النظر عن مسميات وظيفتهم .

ولا شـــك أن المـــراجعة الإداريـــة أصبحت جزء لا يتجزأ من المراجعة الداخـــلية ، باعتـــبار أن الأخيرة لا تركز على حسن التصرفات المالية ومدى كفاية وسائل الوقاية لحماية أصول الشركة ومدى الالتزام بسياسات وإجراءات بـــل أيضا تمتد لتشمل الجوانب التشغيلية والإدارية من حيث تقييم مدى كفاءة

استخدام الموارد المتاحة للتنظيم أو تقييم مدى تحقيق الأهداف المحددة للبرامج والأنشطة بالتنظيم .

ويعتبر المراجعون الداخليون فى موقف فريد لتأدية المراجعات التشغيلية للدرجة التى قد يتم خلالها استخدام المراجعة الداخلية والمراجعة التشغيلية بشكل مترادف ومتبادل . ومع ذلك فمن غير الملائم أن يتم استنتاج أن المراجعة التشغيلية بالكامل يتم عملها عن طريق المراجعين الداخليين التشغيليين فقط ، حيث أن كثير من أقسام المراجعة الداخلية تؤدى كل من المراجعات التشغيلية والمالية أيضاً، وغالبا ما تقوم بتأدية كل منهما فى وقت متزامن . ولا شك أن أحد مزايا قيام المراجعين الداخليين بأداء عمليات المراجعات التشغيلية فى أنهم ينفقون كافة الوقت فى العمل فى الشركة التى يقوموا بمراجعتها . ومن ثم فانهم يقوموا بتطوير واستخدام معارفهم بأنشطة الشركة وأعمالها التى تعد جوهرية للمراجعة التشغيلية الفعالة .

لتعظيم فعالية قسم المرجعة الداخلية فى أداء كل من المراجعة التشغيلية والمالية ، يتعين عليها أن تعد تقاريرها إلى مجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة ، كما يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين أيضا حق الوصول إلى أو الاتصال المستمر مع لجنة المراجعة . يساعد ذلك الهيكل التنظيمى المراجعين الداخليين فى أن يظلوا حياديين ، على سبيل المثال إذا ما أعد المراجعون الداخليون تقاريرهم إلى المراقب المالى سيكون من الصعوبة أن يقوموا بأداء التقييم بشكل مستقل ، وبالتالى يتعين عليهم إعداد المقترحات إلى الإدارة العليا بشأن مواطن الضعف الناتجة عن عدم الكفاءة فى أداء المراقب المالى لاعماله .

٣/٤/٢ المراجعون الحكوميون Governmental Auditors

يقوم عديد من المراجعين الحكوميين بأداء المراجعة التشغيلية غالبا كجزء من أداء المراجعات المالية ، اغلب هؤلاء المراجعين يرتبطون بكل من المراجعات المالية والتشغيلية ، ويحدد الكتاب الأصفر (الصادر من مكتب المحاسبة الحكومية GAO فى الولايات المتحدة الأمريكية) المعايير الخاصة بأداء عمليات المراجعة وتعتبر واحدة بالنسبة للمراجعات التشغيلية ، تتضمن مراجعات الأداء عموماً ما يلى :-

مراجعات الاقتصاد والكفاءة Economy and Efficiency Audits

تحدد تلك الأنواع من عمليات المراجعة ما يلى :

١- ما إذا كانت المنشأة تقوم بالحصول على أو حماية واستخدام مواردها بشكل اقتصادى وبكفاءة .

٢- أسباب عدم الكفاءة أو الممارسات غير الاقتصادية .

٣- ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالقوانين واللوائح التى تتعلق بأمور الاقتصاد والكفاءة .

عمليات مراجعة البرامج Programs Audits

تتمثل أغراض عمليات مراجعة البرامج فيما يأتى :-

- تحديد النطاق الذى تكون النتائج المرغوبة أو العوائد المقدرة عن طريق الجهات القانونية التنظيمية محل تحقيق .
- فعالية التنظيمات أو البرامج أو الأنشطة أو الوظائف .
- ما إذا كانت المنشأت قد التزمت بالقوانين واللوائح القابلة للتطبيق على البرامج .

يعتــبر الهدف الأول والثانى لكل من نوعى مراجعات الأداء ذات طبيعة تشغيلية ، أما الهدف الأخير فى كل منها يعتبر بمثابة مراجعة التزام .

٣/٤/٣ مكاتب المحاسبة القانونية CPA Firms

عــندما تقوم مكاتب المحاسبة القانونية بأداء عملية مراجعة القوائم المالية الــتاريخية ، فــأن جــزء من عملية المراجعة تتكون عادة من تحديد مشاكل تشــغيلية وعمــل توصيات قد تفيد عميل المراجعة . ويمكن عمل المقترحات سنويا ، ولكن عادة ما يتم عملها عن طريق استخدام خطاب تكليف من الإدارة **Management Letter** .

ولاشــك أن الخــلفية العامة الخاصة بأعمال العميل التى يجب أن يحصل عليها المراجع الخارجي فى أداء عملية المراجعة غالبا ما توفر معلومات مفيدة لإعطاء مقترحات تشغيلية ، على سبيل المثال يفترض أن المراجع قد وجد أن معــدل دوران المخــزون لدى العميل بطئ بشكل ملحوظ أثناء السنة المالية ، لذلك فمن المحتمل أن يقوم المراجع بدراسة ذلك الانخفاض وتقييم احتمال أن المخــزون الــراكد قــد يتسبب فى تحريف القوائم المالية ، وفى تحديد سبب انخفــاض معدل دوران المخزون فأن المراجع قد يحدد أسباب تشغيلية ،على ســبيل المثال السياسات غير الفعالة فى الحصول على وشراء المخزون، ولا شــك أن المــراجع الذى يكون لدية خلفية وخبرة عامة بالأعمال مع المنشأت المماثــلة ســيكون مــن الأرجح أن يكون فعالا فى تزويد العملاء بتوصيات تشغيلية ملائمة مقارنة بالمراجع الذى ينقصه تلك الخواص .

ومــن الشائع أيضا للعميل أن يتعاقد مع مكتب محاسبة ومراجعة قانونى لأداء المراجعة التشغيلية لأحد أو أكثر من الأجزاء الهامة لأعماله ، وعادة ما

سيحدث ذلك التعاقد فقط إذا لم تكن الشركة لديها أعضاء بقسم المراجعة الداخلية أو إذا كان أعضاء قسم المراجعة الداخلية ينقصهم الخبرة فى مجال معين . فى معظم الحالات تسترشد الإدارة برأى أعضاء مكتب المحاسبة والمراجعة القانونى بدلا من أعضاء عملية المراجعة لتأدية مثل تلك الخدمات، على سبيل المثال يمكن للشركة أن تطلب من مكتب المراجعة أن يقوم بتقييم كفاءة وفعالية واستخدامات الحاسب الإلكترونى .

ولاشك أن هناك عديد من المشاكل الهامة المرتبطة بأداء المراجع الخارجى أو المراجع الداخلى لوظيفة المراجعة الإدارية أو التشغيلية ، وربما لعل أبرز تلك المشاكل ما يتعلق باستقلال وحياد المراجع الذى يقوم بأداء وظيفة المراجعة الإدارية ، حيث من المعروف أنه يجب أن يحتفظ المراجع الذى يقوم بأداء وظيفة المراجعة الإدارية بوجهة نظر مستقلة فى كافة الأمور المرتبطة بذلك .

وواقع الأمر أن المراجع الداخلى باعتباره أحد موظفى الشركة لا يمكنه تقديم رأى حيادى عن مدى فعالية وكفاءة وأداء المستوى الإدارى الذى يتبعه مقارنة بالمستويات الإدارية الأقل .

كذلك فأن أداء المراجع الخارجى الحيادى لوظيفة المراجعة الإدارية قد تحد من استقلاله وحياده إذا ما تم تكليفه بأداء تلك الوظيفة من قبل إدارة الشركة التى يقوم بمراجعتها (بصفة خاصة الاستقلال الظاهرى) .

من هنا يتعين القول حتماً لذلك الجدل أن يقوم المراجع الداخلى بأداء عملية المراجعة التشغيلية فى المستويات الإدارية الدنيا والوسطى والتى تحتاج لقدر كبير من التفاصيل ، فى حين يقوم المراجع الخارجى بالمراجعة التشغيلية لأداء مستوى الإدارة العليا وقراراتها وسياساتها بشرط أن يكون تكليف

المـــراجع الخـــارجى بأداء تلك الوظيفة من قبل الجمعية العامة مع الاستعانة بعمل المراجع الداخلى طبقا للمعايير المتبعة فى هذا الشأن .

ومـــن هـــنا يـــتعين القول بضرورة مشاركة كل من المراجع الخارجى والمراجع الداخلى فى أداء المراجعة التشغيلية .

٣/٥ استقلال وكفاية المراجعين التشغيلين

Independence and Competence of Operational Auditions

٣/٥/١ استقلال المراجع التشغيلى

لعـــل أكـــثر خاصـــيتين نوعيتين هامتين للمراجع التشغيلى هما الاستقلال والكفاية الفنية ، ولا شك أن تحديد من يعد المراجع إليه تقاريره يعتبر أمراً هاما لضـــمان أن إجـــراء عملية الفحص والتوصيات قد تمت بدون تحيز . وإذا كان الاســـتقلال نادراً ما يعتبر مشكلة بالنسبة للمراجعين بمكاتب المحاسبة القانونية حيـــث أنهم لا يعملون بالشركة موضع المراجعة ولا يكونوا خاضعين تنظيميا لها، فأن استقلال المراجعين الداخلين يتم تعزيزه عن طريق وجود قسم مراجعة داخـــلية يعـــد تقاريـــره مجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة ، وبالمثل فأن المـــراجعين الحكوميين يجب أن يعدوا تقاريرهم إلى مستوى أعلى من مستوى الأقســـام التشـــغيلية . على سبيل المثال فأن الجهاز المركزى للمحاسبات يرفع تقاريره مباشرة إلى رئيس مجلس الشعب كوسيلة لتعزيز الاستقلال .

مســـئولية المـــراجعين التشـــغيلين يمكن أيضا أن تؤثر على استقلالهم ، فالمـــراجع يجـــب إلا يكـــون مسئولا عن أداء وظائف تشغيلية فى الشركة أو تصحيح مواطن الضعف عندما توجد أعمال غير فعالة وغير كفئه على سبيل المثال سوف يتأثر استقلال المراجعين بالسالب إذا كانوا مسئولين عن تصميم

الـــنظام الإلكترونى لتبادل البيانات لأغراض شراؤه أو تصميمه إذا ما وجدت مواطن ضعف أثناء مراجعة نظام تم شراؤه .

من المقبول للمراجعين أن يقوموا بالتوصية بأحداث تغيرات فى العمليات إلا أن موظفى التشغيل قد يكون لهم السلطة فى قبول أو رفض تلك التوصيات فـــأذا مـــا كان لدى المراجعين السلطة فى إجبار تطبيق تلك التوصيات ، فأن المـــراجع سوف يكون بالفعل عليه مسئولية عن مراجعة عمله عند أداء عملية المراجعة فى المرة التالية ، ولذلك فقد يترتب على ذلك تدنيه الاستقلال .

وقـــد أعتـــبر مجمع المراجعين الداخلين أن استقلال المراجعين الداخليين أمـــرا هامـــا ، ولذلك فقد حدد فى قائمة مسئوليات المراجعة الداخلية متطلب خاص للاستقلال على النحو التالى :-

" يجـــب على المراجعين الداخليين أن يكونوا مستقلين عن الأنشطة التى يقوموا بمراجعتها ، ويعتبر المراجعون الداخليون مستقلون عندما يمكنهم تنفيذ عمـــلهم بحـــرية وبموضوعية ، يتيح الاستقلال للمراجعين الداخليين أن يؤدوا ويـــتخذوا أحكـــامهم الجوهـــرية بأنفســـهم دون تأثير من الغير وبدون تحيز لأغراض الأداء السليم لعملية المراجعة . ويتم تحقيق ذلك عن طريق الوضع التنظيمى الملائم بالإضافة إلى الموضوعية " .

فالوضـــع التـــنظيمى يجب أن يكون كافيا لضمان وجود مدى واسع من شـــمول عمـــلية المراجعة والدارسة الكافية للتصرف الفعال فى ضوء نتيجة عملية المراجعة وتوصياتها .

كمـــا تستلزم الموضوعية أن يكون لدى المراجعين الداخليين اتجاه ذهنى مســـتقل واعـــتقاد أميـــن في محصلة عملهم . وتعتبر إجراءات وتصميم نظم

التشـــغيل ليســـت مـــن وظائف المراجعة ولا شك أن أداء مثل تلك الأنشطة يفترض أن يضعف من موضوعية عملية المراجعة .

٣/٥/٢ كفاية المراجع التشغيلى

وبطـــبيعة الحـــال تعتـــبر الكفايـــة الفنية ضرورية لتحديد سبب المشاكل التشـــغيلية وتقديـــم التوصـــيات الملائمة ، تعتبر الكفاية مشكلة رئيسية عندما تـــتعامل المـــراجعة التشغيلية مع مشاكل تشغيل ذات مدى واسع ، على سبيل المثال هناك صعوبات فى إيجاد مراجعين داخليين مؤهلين يمكنهم تقييم كل من فعالية برنامج الدعاية والإعلان وكفاءة عملية تجميع الإنتاج . ومن المفترض أن أعضـــاء فريق المراجعة الداخلية الذى يقوم بأداء ذلك النوع من المراجعة التشغيلية يتضمن بعض من الأفراد ذوى الخلفية العامة بالتسويق وأيضا بعض الأفراد ذوى الخبرة بالإنتاج .

٣/٦ أنواع عمليات المراجعة التشغيلية ونطاقها

Types and Scope of Operational Audits

٣/٦/١ أنواع عمليات المراجعة التشغيلية Types of Operational Audits

هـــناك ثلاثـــة مجموعات واسعة لعمليات المراجعة التشغيلية هى : المراجعة الوظيفة Functional والمراجعة التنظيمية Organizational بالإضافة إلى مراجعة تخصيصات خاصة Special assignments ، فى كل حالة فان جزء من عملية المراجعة من المحتمل أن تهتم بتقييم نظم الرقابة الداخلية للكفاءة والفعالية .

المراجعة التشغيلية الوظيفية Functional

تعتـــبر الوظـــائف وســـيلة لتصنيف أنشطة المشروع ، على سبيل المثال وظيفة إعداد الفواتير (المطالبات) أو وظيفة الإنتاج ، هناك عديد من الطرق

المختلفة لتصنيف الوظائف وتقسيمها إلى وظائف فرعية . على سبيل المثال فأن وظيفة المحاسبة يمكن أن تبوب إلى وظائف أخرى فرعية مشتقة منها مثل وظيفة المدفوعات النقدية ، ووظيفة المتحصلات النقدية ووظيفة مدفوعات الأجور . كما أن وظيفة الأجور ، يمكن أن تبوب إلى وظيفة تعيين العاملين ووظيفة تسجيل الوقت بالإضافة إلى وظيفة سداد قيمة الأجور .

وكما يوحى الاسم ، فأن المراجعة الوظيفية تتعامل مع وظيفة أو أكثر من وظيفة فى المنظمة . وهى يمكن أن تكون لأحد الاقسام أو الفروع أو للشركة وحدة واحدة ، حيث على سبيل المثال فأن وظيفة الأجور قد تكون لأحد الأقسام وقد تكون للشركة كوحدة واحدة .

وتتميز المراجعة الوظيفية **Functional Audit** بميزة أنها تسمح بتخصيص المراجعين ، حيث يمكن لبعض المراجعين أعضاء المراجعة الداخلية أن يقوموا بتطوير خبرة مهنية ملحوظة فى مجال معين . على سبيل المثال مجال الهندسة الإنتاجية ، حيث يمكن لهم تخصيص المزيد من الوقت الكامل لمراجعتها بكفاية فى ذلك المجال المحدد . ومن جهة أخرى فأن عيب المراجعة الوظيفية يتمثل فى الفشل فى تقييم الوظائف المتداخلة والمتبادلة التأثير ، حيث تتفاعل وتتداخل وظيفة الهندسة الإنتاجية مع وظيفة التصنيع بالإضافة إلى الوظائف الأخرى فى المنظمة .

المراجعة التشغيلية التنظيمية Organizational

تتعامل المراجعة التشغيلية للتنظيم مع كافة الوحدات التنظيمية ، على سبيل المثال أحد الأقسام أو الفروع أو أحد الشركات التابعة ، ويتم التركيز فى عملية المراجعة التنظيمية على كيف تتفاعل الوظائف بكفاءة وفعالية ، وتعتبر

خطة المنظمة والطرق الخاصة بالتنسيق بين الأنشطة هامة لاسيما فى ظل هذا النوع من المراجعة .

تخصيصات خاصة Special Assignments

تنشأ تخصيصات المراجعة التشغيلية الخاصة عند طلب الإدارة ، وهناك مجموعة واسعة من التخصيصات عند أداء تلك المراجعات ، وتتضمن الأمثلة على ذلك تحديد سبب عدم فعالية نظام تشغيل البيانات إلكترونيا **EDP system** وفحص احتمال الغش فى أحد الأقسام بالإضافة إلى عمل توصيات لتخصيص تكلفة المنتج الصناعى .

٣/٦/٢ نطاق المراجعة الإدارية أو التشغيلية The Scope of Management Audit

الكفاءة والاقتصاد والفعالية Economy , Efficiency and Effectiveness

لقد استخدمت عبارة القيمة المرتبطة بمراجعة النقود **Value For Money Auditing** لوصف مفهوم المراجعة الإدارية أو التشغيلية لاسيما فى مجال القطاع العام ، وقد استلزم قانون المراجعة القومى عام ١٩٧٣ وقانون التمويل الحكومى المحلى لعام ١٩٨٢ (فى المملكة المتحدة) من كل من المراجعين الداخليين والخارجيين دراسة القيمة المرتبطة بالنقود عند أداء فحصهما .

وغالبا ما يتم التعبير عن القيمة المرتبطة بالنقود **Value For Money** باصطلاح الثلاثة **E** وهى الأحرف الثلاثة للاقتصاد والكفاءة والفعالية **Economy, Efficiency and Effectiveness** ، حيث يشير اصطلاح **Economy** إلى الحصول على الجودة والكمية الملائمة للموارد المالية والبشرية والمادية فى الأوقات المناسبة وعند أدنى تكلفة ، أما اصطلاح **Efficiency** فهو يشير إلى استخدام الموارد المالية البشرية والمادية بهدف تعظيم المخرجات لاى مجموعة من مدخلات الموارد أو

يهدف تدنية المدخلات عند أى كمية أو جودة للمخرجات المرتبطة ، أما تعبير Effectiveness فهو يشير إلى تحقيق الأهداف أو الآثار المستهدفة للبرامج والعمليات أو الأنشطة .

ومن السهل أن يتم قياس الاقتصاد نسبيا ، فى حين أن الكفاءة تعد أكثر صعوبة نسبيا أما قياس الفعالية فهو الأكثر صعوبة من الجميع .

بالمعنى الواسع – تركز المراجعة الإدارية أو التشغيلية على أما تكلفة تقديم الخدمة أو المدى الذى إليه يتم الوفاء بأهداف تلك الخدمة . وسوف يتم تحديد الأهمية النسبية لتلك الجوانب من جوانب المراجعة عن طريق طبيعة عملية المراجعة . ولا شك أن فحص إجراء الصحة والأمان فى المصنع يجب أن يركز على الفعالية ، حيث ليس هناك مستوى مقبول من الأحداث الحاسمة أو الخسائر الجسيمة . مع ذلك فأن تقييم قسم المشتريات سوف يرتكز بشكل كبير على تخفيض تكاليف المواد الخام .

يمكن أن تكون مراجعة القيمة المرتبطة بالأموال رجعية أو أمامية ، حيث يمكن للمراجع أن يفحص النتائج التى يتم الحصول عليها فعلا عند مستوى استثمار معين ، أو يمكن أن يفحص الخطط والموازنات ليرى ما إذا كانت أهداف الإدارة واقعية أم لا .

عمليات مراجعة الاقتصاد والكفاءة Economy and Efficiency Audits

تركز أغلب عمليات المراجعة الإدارية على الاقتصاد والكفاءة ، حيث أن تلك الصفات من السهل قياسها مقارنة بالفعالية .

يجب أن يحدد التنظيم سياسة معينة لاختيار الأنشطة محل المراجعة ، ولا شك أن أحد الاحتمالات هو تحديد خطة طويلة الأجل تتضمن فحص كل مجال

وظيــفى رئيســى خلال فترة زمنية وليكن خمسة سنوات . ويمكن تعديل تلك الخطــة بالارتــباط بفرص أحداث الوفورات . كما يجب أن يتم فحص القسم الذى يظهر وجود مغالاة فى أنفاقه مقارنة بالأقسام الأخرى أو فى التكلفة التى تكون خارج نطاق التحكم بالارتباط بالمقدر بالموازنة .

وليس من المستحيل قياس الكفاءة إذا لم يكن هناك مجموعة معايير ملائمة حيــث من المهم أن يتم اختيار تلك المعايير بعناية وحرص . أن إمكانية الثقة فى المــراجعة الإداريــة سوف تكون صعبة إذا ما تم قياس أداء الأقسام فى مواجهــة المعاييــر غير الملائمة . أن تقييم الأفراد فى مواجهة المعايير غير الصحيحة يمكن أن يكون له عواقب وخيمة . وقد يحاول المديرون أن يحققوا معيــاراً مستحيلا عن طريق اتخاذ قرارات شبه مثالية . على سبيل المثال قد يقوم قسم الشراء بالقيام برد فعل تجاه التوقعات غير الواقعية المرتبطة بأسعار المواد الخام عن طريق شراء منتجاتٌ جودة أو مواصفات ضعيفة .

ويمكن أن يتم تحديد المعايير عن طريق المقارنات بين الأقسام المماثلة أو الوحــدات المتشابهة أما داخل التنظيم أو مع التنظيمات الأخرى . مع ذلك قد يضــطر المــراجع أن يتحقق من أن تلك المقارنات تعتبر صادقة أو عادلة ، فمقارنـــة تكاليف الإنتاج فيما بين مصنعين متماثلين يمكن أن يكون مضللا إذا ما كان أحد المصانع لديه أسلوب ميكنة حديث مقارنة بالأخر . وهذا يمكن أن يؤثر على تكلفة العمالة .

فــإذا أمكــن قياس الكفاءة على أساس المقارنات الإحصائية فأن المراجع ســوف يضــطر إلى التحقق من أن المعايير محل المراجعة تعتبر متشددة أو صــارمة بشكل كاف . والحقيقة القائلة بأن أحد الأقسام يعتبر أكثر كفاءة من أقسام الأخرى لا تعنى بالضرورة أنه ليس هناك مجال للتحسين .

أن الأداء الفعلى لمراجعة الكفاءة تعتبر مماثلة فى كثير من النواحى للمراجعة المالية **Financial Audit** ، حيث يجب أن يحصل المراجع على دليل إثبات لتدعيم التأكيد الخاص بأن أحد الأقسام يتم إدارته بكفاءة أو يولد إيرادات أكثر أو ينتج عنه وفورات إضافية . أحد المصادر الأكثر ثقة لذلك الدليل يتم الحصول عليه من فحص النظم التى يتم تنفيذها لتعظيم الربحية .

يجب أن يتضمن فحص النظم دراسة تكلفة وفعالية إجراءات الأشراف والرقابة ، حيث أن نظام الرقابة الأكثر تعقيدا على المخزون والذى يستلزم إعداد ضخمه من الأفراد قد يتكلف أكثر عند تشغيله مقارنة بالوفورات التى يمكن أن تسفر عنه نتيجة تحسين جودة المعلومات .

ويمكن أن يكون لمراجعة الاقتصاد والكفاءة أثر تحفيزى بما فى ذلك على الأفراد محل الفحص ، ويهدف المديرون أن يقوموا بمضاهاة ومقابلة تلك المعايير بالنتائج محل التقييم ، لذلك يجب أن يتم اختيار المعايير بعناية .

عمليات مراجعة الفعالية Effectiveness Audits

من غير الملائم الذكر بأن القسم قد أضاف قيمة مقابل النقود إذا لم يقم هذا القسم بالوفاء بأهدافه ، ومن الصعب أنه يتم قياس الكفاءة إلا إذا أمكن للقسم تحقيق دورة المرسوم داخل التنظيم ، أيضا قد يكون من التضليل قياس الكفاءة فى صورة تكاليف ، فبعض المصروفات يمكن تخفيضها بسهولة ، ولكن قد يؤدى ذلك إلى حدوث مخاطر يترتب عليها ضرر للشركة . وتعتبر الصيانة والإعلان بمثابة أمثلة جيدة على ذلك .

وتعتبر الخطوة الأولى فى إجراء عملية مراجعة الفعالية فى تحديد الأهداف الدقيقة للنشاط محل الفحص . ففى القطاع العام قد يتم التعبير عن تلك

الأهــداف فى صورة خدمات مقدمة مثل خدمات العناية بالصحة . أما فى ظل القطــاع الخاص فأنه من المحتمل أن يتم التعبير عن تلك الأهداف فى صورة تعظيم ثروة حملة الأسهم أو فى صورة مقياس أخر بديل هو الربحية أو سعر السهم .

وبالطــبع لا يعتبر أحد أدوار المراجع أن يقوم بتحديد واجبات القسم محل الفحص ، حيث يجب أن يتم تحديد ذلك عن طريق الإدارة العليا ، وكجزء من عملية المراجعة سوف يكون من المستحيل أن يتم أداء عملية المراجعة إذا لم يتفق كل من المراجع أو الجهة محل المراجعة على أهداف القسم .

فيجب أن تكون أهداف القسم متسقة مع أهداف التنظيم ككل على الرغم من ذلك يجب أن يكون هناك مجموعة محددة من الأهداف الخاصة بكل قسم ، لذلك يمكن أن يكون قسم المشتريات مسئولا عن الحصول على المواد الخام المقبولة عــند أقل سعر ممكن . أيضا يجب أن يتم ضمان أن قسم الإنتاج لدية مخزون كافيــا لأغراض الإنتاج حيث أن تلك الأهداف قد تكون متعارضة ، من ثم فأن الإدارة العليا يجب أن تقوم بترتيبهم فى صورة سلم ترتيبى حسب الأولويات .

يمكن أن يركز فحص المراجع للفعالية على واحد أو أكثر من:(١) تحليل الهدف ، (٢) مراجعة العمليات ، (٣) مراجعة التنظيم .

بصفة عامة يجب أن يقوم المديرون بتحويل الأهداف العامة إلى أهداف خاصــة محددة ، وقد يبدأ المراجع بفحص تلك الأهداف والتأكد من أنها تكون متسقة مع الأهداف العامة .

تتضمن مراجعة العمليات قياس الفعالية ومقارنتها مع الأهداف وقد يستلزم ذلك نوع معين من الفحص ، على سبيل المثال يمكن استخدام أساليب البحوث التسويقية لقياس فعالية الحملة الإعلانية فى التسويق عن أسم الشركة .

قد يكون الصعوبة بمكان قياس الفعالية بأسلوب عملى بحت ، على سبيل المثال قيام المراجع بفحص إجراءات الصحة والأمان ، حيث من الصعوبة أن

يــتم التحديد الكمى للحوادث الجسيمة ، حيث قد يكون ذلك أمرا معقدا ويتعين على المراجع أن يقبل أن فحص الفعالية قد يتطلب الاعتماد على التقييم الذاتى وهذا يمكن التغلب عليه خلال مدى معين عن طريق استخدام خبير متخصص.

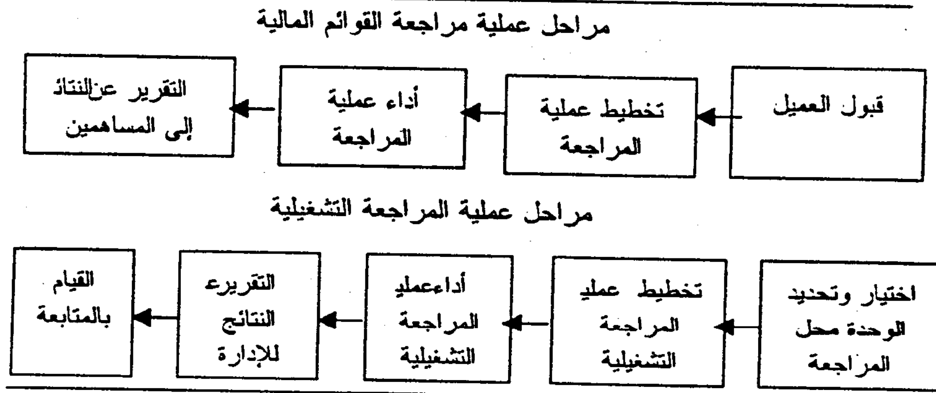
أن فحــص الــنظم قد يمكن أيضا المراجع من تحديد مجالات التحسين ، حيــث يمكن للمراجع أن يفحص طبيعة نظم الإدارة الخاصة لأغراض الرقابة عــلى الفعاليــة . فأذا ما كانت مقاييس الأداء صحيحة فأن المراجع قد يكون قــادرا على تأسيس عملية المراجعة على البيانات الإحصائية المتاح الحصول عــليها بســهولة ، فــأذا ما كانت الإدارة تقوم بالرقابة بالاعتماد على مقياس صحيح لأدائها من ثم فأن ذلك بالتبعية يمكن أن يحسن من الفعالية .

٣/٧ مراحل عملية المراجعة التشغيلية Phases of an Operational Audit

هــناك مــراحل عديــدة وكثيرة لأداء عملية المراجعة التشغيلية مقارنة بمراحل إجراء مراجعة القوائم المالية ، يوضح الشكل البيانى فى (٣/٣) أوجه الــتماثل والاخــتلافات فى المراحل المرتبطة بأداء هذين النوعين من أنواع المراجعة . بعد ذلك يمكن شرح كل مرحلة من مراحل المراجعة التشغيلية .

شكل بيانى رقم (٣/٣)

مراحل عمليتى المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية



بوجه عام تتمثل خطوات ومراحل أداء عملية المراجعة التشغيلية فى الاتى:-

١- تحديد وحدة النشاط محل المراجعة وأداء الدارسة المبدئية .

٢- تخطيط عملية المراجعة وإعداد برنامج المراجعة .

٣- أداء عملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات وتقييمها .

٤- إعداد تقرير عن النتائج.

٥- المتابعة .

٣/٧/١ اختيار وحدة النشاط محل المراجعة Select Auditee

مثل كثير من الأنشطة الأخرى فى منشأت الأعمال ، تخضع المراجعة التشغيلية عادة إلى قيود اقتصادية أو لقيود الموازنة . لذلك من المهم أن يتم استغلال الموارد المخصصة للمراجعة التشغيلية أفضل استخدام.يبدأ اختيار الوحدة محل المراجعة بدارسة مبدئية (مسح) للوحدات المختلفة داخل منشأة الأعمال .

وتتمثل نقطة البداية للدارسة المبدئية فى الحصول على فهم شامل للهيكل التنظيمى للمنشأة والخصائص التشغيلية بها . بالإضافة لذلك يجب أن يكون المراجع على دراية بالصناعة والبيئة التى تعمل فيها منشأة الأعمال .

بعد ذلك يجب تركيز الانتباه على النشاط والوحدة والوظيفة التى يمكن أن تكون محل المراجعة . يتم الحصول على الفهم الشامل لوحدات النشاط محل المراجعة عن طريق ما يلى :-

- فحص البيانات العامة لكل وحدة نشاط محل المراجعة .
- التعرف على تسهيلات وحدة النشاط محل المراجعة للتحقق من كيفية تحقيقها لأهدافها .
- دراسة التوثيق الملائم المرتبط بأعمال وحدة النشاط ، على سبيل المثال دليل السياسات والإجراءات ، خرائط التدفق ، معايير الأداء والرقابة على الجودة ، بالإضافة إلى توصيف الوظائف .

- إجراء مقابلة مع مدير النشاط للتعرف على مجالات المشكلة .
- تطبيق إجراءات الفحص التحليلي لتحديد الاتجاهات والعلاقات غير العادية.
- أداء امتحان أو اختبار مصغر للمراجع للتأكيد على أو توضيح مدى فهم المراجع للمشاكل المختلفة .

يجب أن يتم توثيق فهم المراجع لكل وحدة نشاط محل المراجعة من خلال قوائم استقصاء ، أو خرائط التدفق أو المذكرات الوصفية . تأسيسا على هذا الفهم يقوم المراجع بإعداد تقريره ومذكرة عن الدراسات المبدئية ، والتى يلخص فيها النتائج ويقدم فيها المقترحات الملائمة ، ويتميز التقرير بالاستخدام الشامل لقسم المراجعة الداخلية وليس مجرد تقريراً للإدارة .

يصور الشكل البيانى رقم (٣/٤) شكل يوضح نموذج عملي للخطوات الأساسية للدارسة المبدئية التي يتم أدائها عن طريق المراجع الداخلي .

شكل (٣/٤)

الخطوات الأساسية للدارسة المبدئية

١- إعداد دراسة مسحيه بغرض تألف المراجع مع طبيعة النشاط موضع المراجعة ، مع الاطلاع على دليل السياسات ، وتقارير المراجعة السابقة بالإضافة إلى أوراق العمل .

٢- عمل قائمة استقصاء بالمناقشات والمقابلات.

٣- ترتيب المقابلات المبدئية للمختصين بالعملية والنشاط موضع المراجعة .

٤- تطوير الفهم بالأهداف العامة والخاصة ومعايير أداء العملية طبقا لرؤية الإدارة العليا والإدارة التشغيلية .

٥- تحديد المخاطر المتأصلة أو الحتمية للعملية والتقييم المبدئى لها .

٦- ملاحظة الأصول الثابتة والتسهيلات ومواقعها والعمليات المرتبطة وتدفق المواد والمستندات .

٧- توثيق تدفق الأنشطة الهامة باستخدام خرائط التدفق أو المذكرات الوصفية.

٨- تلخيص نتائج الدارسة المبدئية أو المسحيه فى أوراق العمل وإعداد مذكرة تصف المضامين المرتبطة بعملية المراجعة .

٣/٧/٢ تخطيط عملية المراجعة وإعداد برنامج المراجعة

يعتبر التخطيط الدقيق لعملية المراجعة أمرا جوهريا لكل من فعالية وكفاءة عمــلية المراجعة التشغيلية ، ويعتبر التخطيط أمرا هاما لاسيما فى هذا النوع من عمليات المراجعة بسبب تنوع عمليات المراجعة التشغيلية . يعتبر تطوير بــرنامج عمــلية المراجعة حجر الزاوية لتخطيط عملية المراجعة التشغيلية ، حيــث يجب أن يكون البرنامج ملائما للظروف القائمة فى وحدة النشاط محل المــراجعة في مرحلة الدارسة المبدئية لعملية المراجعة . وكما هو الحال فى عمــلية مــراجعة القوائــم الماليــة يتضــمن برنامج المراجعة مجموعة من الإجراءات المصممة للحصول على دليل إثبات يتعلق بأحد الأهداف أو أكثر ، عــادة مــا يتأسس دليل الإثبات محل الفحص على عينات من البيانات . لذلك يجــب أن يتم إعطاء اعتبار لاستخدام أساليب المعاينة الإحصائية عند تخطيط عمــلية المــراجعة . بالإضافة لذلك فأن المراجع يجب أن يكون على معرفة باســتخدام أســاليب المراجعة التى تعتمد على الاستعانة بالحاسب الإلكترونى عندما يكون هناك منفعة وعائد أكبر من تكلفة الاستخدام .

ولاشك أن برنامج المراجعة يتم إعداده عند إتمام الدراسة المبدئية ، حيث يجــب أن يهــتم المــراجع بدارســة الأهداف والمشاكل المحتملة والمخاطر ومصادر المعلومات القابلة للتطبيق على الوحدة محل المراجعة ، وكمثال على برنامج مراجعة جزئى يتم تصوير الشكل رقم (٣/٥) لأجراء عملية المراجعة على وظيفة الدعاية والترويج .

جدول بيانى رقم (٥/٣)

نموذج لبرنامج مراجعة وظيفة الدعاية والإعلان

هدف التشغيل	تدنية تكاليف الدعاية من خلال الاستخدام الفعال لبرامج الدعاية.
هدف عملية المراجعة	تحديد ما إذا كانت هناك اتفاقات تعاون بين البائعين المشاركين أو ما إذا كانت الشركة تحصل على ما دفعته من نفقات (أو تعويض) طبقا لتلك الاتفاقيات.
المخاطر	**إجراءات المراجعة**
خسارة مدفوعات البائع بسبب عدم وجود اتفاق مكتوب.	الحصول على قائمة بكافة البائعين ، وتحديد أن الاتفاقات المكتوبة موجودة لكل من هؤلاء البائعين عن طريق فحص تلك الاتفاقيات .
عدم استلام القيمة الصحيحة من البائع .	اختيار عينه عشوائية من نفقات تلك الدعاية والتحقق من أن القيمة الصحيحة قد تم استلامها عن طريق البحث عن فواتير دعاية وتفاصيل العقد مقارنة بالقيم المستلمة المسجلة .

يتضمن تخطيط عملية المراجعة أيضا اختيار فريق المراجعة ووضع جدولة العمل المرتبط بأداء العملية .ويجب أن يتضمن فريق المراجعة المراجعين الذين لديهم خبره فنية مهنية مطلوبة للوفاء بأهداف عملية المراجعة كما يجب أن يتم جدولة العمل بالارتباط بوحدة النشاط محل المراجعة للحصول على الحد الأقصى من التعاون مع العاملين بالوحدة محل المراجعة أثناء أداء عملية المراجعة التشغيلية .

مما سبق يتضح أن مرحلة التخطيط فى المراجعة التشغيلية مماثلة لتلك التى تم مناقشتها عند أداء عملية المراجعة القوائم المالية[1]، وبطريقة مماثلة لعمليات المراجعة المالية يجب على المراجع التشغيلى تحديد نطاق المهمة وتوصيلها إلى

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الاستعانة بالاتى :
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، كيف تراجع منشأة ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب الرابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

الوحـــدة التنظيمية ، أيضا فمن الضرورى أن يتم تخصيص الأفراد على المهمة بشـــكل ســـليم والحصول على خلفية عامة من المعلومات من الوحدة التنظيمية وفهم الرقابة الداخلية وتقرير أدلة الإثبات الملائمة التى يتعين جمعها.

يتمـــثل الفـــرق الرئيسى بين التخطيط فى المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية فى التنوع المفرط فى عمليات المراجعة التشغيلية ، وبسبب ذلك التنوع مـــن الصعب غالبا أن يتم تقرير الأهداف المحددة للمراجعة التشغيلية ، سوف تتأســـس الأهـــداف على معايير مقررة للمهمة ، وكما سبق مناقشته فأن ذلك سوف يعتمد على الظروف المحيطة ، على سبيل المثال فأن الأهداف الخاصة بالمـــراجعة التشـــغيلية لفعاليـــة نظم الرقابة الداخلية على خزينة المصروفات النثرية ستختلف بشكل واضح عن تلك الخاصة بالمراجعة التشغيلية لكفاءة قسم البحوث والتطوير .

يتمـــثل الاختلاف الأخر فى أن تعيين أفراد فرق عمل المراجعة غالبا ما يكـــون معقـــدا فى المراجعة التشغيلية مقارنة بتظيرها فى المراجعة المالية ، وذلـــك يرجع مرة أخرى بسبب توسيع مهمة المراجعة . فليس فقط المجالات تتنوع ، على سبيل المثال الرقابة على الإنتاج أو الدعاية والإعلان أو تخطيط الاســـتراتيجية ، وإنمـــا أيضـــا الأهداف داخل تلك المجالات غالبا ما تستلزم مهـــارات فنية خاصة ، على سبيل المثال فأن المراجع قد يحتاج خلفية عامة هندسية لتقييم الأداء فى مشروعات البناء الرئيسية .

وأخيـــرا مـــن المهم أن يتم أنفاق مزيد من الوقت مع الأطراف المهتمة التى توافق على شروط المهمة والمعايير الخاصة بالتقييم فى المراجعة التشغيلية مقارنة بنظيرها فى المراجعة المالية وبغض النظر عن مصادر المعايير المعدة لأغراض

التقييم من الضرورى للوحدة محل المراجعة والمراجع أن يكونا على اتفاق على الأهداف والمعايير حتى يتم تسهيل الإتمام الفعال والناجح للمراجعة التشغيلية .

٣/٧/٣أداء عملية المراجعة وتجميع أدلة الإثبات وتقييمها

Perform Audit and Evidence Accumulation and Evaluation

يقوم المراجع أثناء عملية المراجعة التشغيلية بالبحث الموسع عن الحقائق المرتبطة بالمشاكل المحددة فى وحدة النشاط محل المراجعة أثناء الدراسة المبدئية، ويعتبر أداء عملية المراجعة من أكثر مراحل المراجعة التشغيلية استنفاذا للوقت .

يعتمد المراجع فى ظل المراجعة التشغيلية بصفة رئيسية على الاستفسار والملاحظة . ويتمثل المدخل الشائع فى القيام بعمل قائمة استقصاء عن وحدة النشاط محل المراجعة بالإضافة إلى استخدامها كأساس للمقابلة مع المسئولين المختصين بالوحدة محل المراجعة . ومن خلال الاستفسارات يتوقع أن يحصل المراجع على أراء وتعليقات وحلول مقترحة للمشاكل . أما المقابلات الفعالة فهى لاغنى عنها عند أداء المراجعة التشغيلية . حيث من خلال ملاحظة أداء هؤلاء المختصين قد يكون المراجع قادرا على اكتشاف جوانب النقص والظروف الأخرى التى تشارك فى تلك المشاكل ، أيضا يجب أن يستخدم المراجع التحليل عند أداء المراجعة التشغيلية ، ولذلك الغرض يتضمن التحليل دراسة وقياس الأداء الفعلى بالارتباط بمعايير معينة .وقد يتم تطوير المعايير داخليا عن طريق المنشأة ،على سبيل المثال الأهداف المقررة للإنتاجية والموازنات . و قد يتم إعداد المعايير خارجيا فى صورة معايير للصناعة أو قد تشتق عن طريق المراجع من واقع عمليات المراجعة السابقة للأنشطة

المماثـــلة ، يوفر ذلك التحليل الأساس لتحديد مدى درجة تطابق النشاط محل المراجعة بالأهداف المقررة .

ويجـــب أن يتم توثيق العمل المؤدى والنتائج والتوصيات والمقترحات فى أوراق العمـــل ، كمـــا هو الحال فى عملية مراجعة القوائم المالية فأن أوراق العمـــل تمثل دليل التأييد الرئيسى عند فحص أوراق العمل سواء أثناء عملية الفحـــص أو عـــند انـــتهائها . ويعتبر الفحص أثناء عملية المراجعة مفيدا فى الـــتوجيه والأشـــراف عـــلى تقدم العملية ، بينما أن الفحص عند نهاية عملية المراجعة يضمن الجودة الشاملة للعمل المؤدى .

ولاشك أن المراجع يتعين عليه تلخيص نتائج عملية المراجعة فى ضوء أداء عمـــلية المراجعة لتسهيل إعداد تقرير المراجعة ، بعض أقسام المراجعة الداخلية بالمنشـــأت قـــامت بتطوير نموذج معين يمكن من خلاله توثيق عملية المراجعة ، يصور الشكل رقم (٦/٣) نموذج لتلخيص نتيجة كل عملية مراجعة .

شكل (٦/٣)

نموذج لتلخيص نتيجة كل مراجعة تشغيلية

الوحدة محل المراجعة				التاريخ .../..../.. الدليل أو رقم الملف	
المعايير :					
الظروف					
السبب					
التأثير					
التصرف التصحيحى					
التوصيات					
المناقشات	الاسم	الوظيفة	القسم	التاريخ	المراجع
	١- التعليقات ٢- التعليقات				

يتضمن النموذج المشار إليه فى الشكل رقم (٣/٦) العناصر الأساسية التى يجـب أن يـتم تضـمينها فى تقريـر المـراجعة . وهى تتمثل فى المعايير المسـتخدمة فى تقييم النشاط ، والظروف والأسباب والآثار المرتبطة بنتيجة عمـلية المـراجعة ، وأى تصرفات تم اتخاذها سابقا عن طريق الوحدة محل المـراجعة لتصـحيح المشكلة ، بالإضافة إلى التوصيات المرتبطة بتصحيح المشـكلة . وقـد لا توافـق الوحدة محل المراجعة على توصيات المراجع ، وعندما يمثل ذلك مجرد اختلاف صريح فى الرأى ، فأنه يجب أن يتم تسجيل تعليقات الوحدة ، حيث يجب أن يتم التصنيف والتمييز بين كل نتيجة مراجعة عـلى أساس نتيجة رئيسية أو غير رئيسية تبعا للأهمية ، ويتم الفصل بشكل واضـح بيـنهما فى تقرير المراجعة . ويعرف الناتج الرئيسى بأنه يعبر عن النتيجة التى ترتبط بأحد أهداف النشاط الرئيسة ، على سبيل المثال فأن الفشل فى الحصـول على اتفاقيات مكتوبة من شأنها أن تؤدى إلى فشل قسم الدعاية فى الحصول على تعويض صحيح من البائعين قد يترتب عليه زيادة جوهرية فى تكـاليف الدعايـة . أمـا النتيجة الأقل أهمية وغير الرئيسية فهى لا تمنع النشاط من تحقيق الهدف الرئيسى ولكنها سوف تستمر فى أن يكون لديها أثار عكسية إذا لم يتم التصحيح ، ومن ثم يجب أن يتم التقرير إلى الإدارة العليا ، مـثال ذلك وجود سجلات غير كافية يترتب عليها جعل قسم الدعاية أن يهمل ويتغاضى عن الحصول على فرص التعويض بين الفين والفينة .

ولاشـك أنـه من المفيد أن يتم التقابل مع مسئولى الوحدة محل المراجعة عـند نهايـة أداء العمـل الميدانى لمناقشة نتائج المراجعة ، حيث تساعد تلك المقـابلات على ضمان جودة تقرير المراجعة . ويمكن لمسئولى وحدة النشاط محـل المـراجعة أن يقوموا باستعراض مدى دقة الحقائق ، ويقوموا بإبلاغ

المــراجع بأية تصرفات تصحيحيه قامت بأجرائها أو قد يناقشوه عن إمكانية ومدى قابلية تطبيق الإجراءات التصحيحية التى قام بالتوصية بها .

ممــا سبق يتضح أن الأنواع السبعة النمطية لادلة إثبات المراجعة السابقة دراســتها تعتــبر قابلة للتطبيق تماما بالنسبة للمراجعة التشغيلية [(١)] وحيث أن نظــم الــرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية تعتبر جزاء هاماً من المراجعة التشغيلية فمن الشائع أن يتم استخدام التوثيق والاستفسار من العميل والملاحظة بشكل مكثف ، فى حين يتم الاعتماد على المصادقات وإعادة الأداء بشكل أقل اعتمادا لأغلب عمليات المراجعة التشغيلية مقارنة بعمليات المراجعة المالية ، بسبب أن الدقة ليست الغرض من أداء معظم عمليات المراجعة التشغيلية .

بــنفس الطــريقة فى عمليات المراجعة المالية فأن المراجعين التشغيليين يجــب أن يقومــوا بتقييم أدلة إثبات كافية وصالحة بحيث تقدم أساسا معقول لتكوين الرأى عن الأهداف محل الاختبار .

٣/٧/٤إعداد تقرير عن النتائج Report Findings

تــتماثل المــراجعة التشــغيلية مع الأنواع الأخرى للمراجعة فى أن ناتج عملية المراجعة يتمثل فى تقرير المراجعة ، مع ذلك فهناك عديد من الظروف الــتى تتعــلق بأعداد التقرير عند أداء عملية المراجعة التشغيلية . على سبيل المــثال فأن صيغة التقرير فى المراجعة التشغيلية تختلف حسب طبيعة عملية المــراجعة لكل وحدة نشاط على العكس من الصيغة المعيارية التى يتضمنها

---

(١) لمزيد من التفاصيل يراجع :-

- د . أمين لطفى ، المراجعة فى ظل عالم متغير موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب الأول ، درا النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٢ .

تقرير المراجع فى ظل مراجعة القوائم المالية .حيث يجب أن يتضمن التقرير ما يلى :-

١- بيان بأهداف ونطاق عملية المراجعة.   ٢- تعليقات وحدة النشاط محل المراجعة.

٣- المقترحات الخاصة بالتحسين.   ٤- ملخص بالنتائج .

٥- الوصف العام للعمل المؤدى فى عملية المراجعة .

ويتم بوجه عام إعداد مسودة التقرير عن طريق المراجع الرئيسى ، وبعد ذلــك يــتم مناقشتها مع مدير وحدة النشاط محل المراجعة ، حيث تخدم تلك المناقشة عدة أغراض هامة :-

(١) أنها تعطى المراجع الفرصة لاختبار دقة النتائج ومدى ملائمة المقترحات.

(٢) أنهــا تمكــن المراجع من الحصول على تعليقات من وحدة النشاط محل المراجعة لتضمنيها فى التقرير . بعد ذلك يتم تعديل المسودة النهائية كلما ذلك ضروريا ويتم إعداد المسودة النهاية .

فى بعض الحالات ، قد تقترح التوصيات وجود حاجة إلى دراسة إضافية للمشاكل ويعتبر تضمين تعليقات الوحدة محل المراجعة إجراءاً اختياريا .

بطبيعة الحال فأن تلك التعليقات يتم تضمينها فقط عندما لا توافق الوحدة محل المراجعة على النتائج أو التوصيات .

تؤدى نتائج المراجعة بشكل أساسى إلى وجود انتقادات بناءه ، وعند كتابة التقرير يتعين على المراجع أن يكون حساسا لردود فعل متلقى التقرير ، حيث عــندما يكــون صــيغة الــتقرير أقل تهديدا ، فأن استجابة متلقى التقرير من المحــتمل أن تكون أكثر إيجابية . وبطبيعة الحال يتم إرسال نسخ من تقارير المراجعة التشغيلية إلى الإدارة العليا وإلى لجنة المراجعة ، يوضح شكــل رقم (٣/٧) صيغة مبدئية لأحد تقارير المراجعة التشغيلية .

شكل رقم (٣/٧)

تقرير جزئى للمراجعة التشغيلية

إيضاح الصيغة التمهيدية لتقرير المراجعة التشغيلية

إلى ....

فى ٣١ ديسمبر عام ...... قمنا بأداء مراجعة تشغيلية (اسم الشركة أو القسم)

الأهداف والنطاق والمدخل

الأهداف العامة لتلك المهمة والتى تم تلخيصها فى خطابنا المؤرخ فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ كانت على النحو التالى :-

- توثيق و تحليل وإعداد تقرير عن موقف العمليات الحالية .
- تحديد المجالات التى تتطلب العناية والانتباه .
- تقديم توصيات مرتبطة بالإجراء التصحيحى أو التحسينات .

تشمل عملية المراجعة التشغيلية الوحدات التالية :- الفرع (أ) ، الفرع (ب) ، الفرع (ج) وأعمال المركز الرئيسى بالكامل . وقد تضمن تقريرنا كل من مواقف الوحدات المالية والتشغيلية ، علما بأننا لم تقم بمراجعة أو فحص البيانات المالية ، وتبعا لذلك فأننا لن نبدى رأيا أو أى نوع من أنواع التأكيدات على تلك البيانات .

وقد تضمنت عملية المراجعة التشغيلية إجراء مقابلات مع مسئولى الإدارة والمختصين بالعمليات فى كل من الوحدات محل الدارسة ، وقد قمنا أيضا بتقييم المستندات المختارة والملفات والتقارير والملفات والتقارير والنظم والإجراءات والسياسات حسب ما اعتقدناه ملائما . وبعد تحليل البيانات قمنا بتقديم توصيات بغرض إجراء التحسينات المناسبة . وقد ناقشنا نتائجنا وتوصياتنا بعد ذلك مع المسئولين بإدارة الوحدة الملائمين ومعكم قبل أن نقدم تقريرنا المكتوب .

كافة النتائج الجوهرية تم تضمنيها فى ذلك التقرير لأغراض دراستكم لها، وتمثل التوصيات المسجلة فى ذلك التقرير فى رأينا تلك التى تحقق تحسينات ذات فائدة كبيرة لأعمال التنظيم ، وتختلف تلك التوصيات فى تحديد بعض الجوانب مثل صعوبة التطبيق، إمكانية إدراك العوائد ، والاستثمارات المطلوبة فى الأصول والمعدات ، ومدى الحاجة إلى أفراد إضافيين . ويتعين أن تتم دراسة الطبيعة المتباينة للتوصيات ، وتكاليف تطبيقها وأثرها المحتمل على العمليات لأغراض التوصل إلى القرارات الملائمة فى ضوء مسارات العمل البديلة .

ممـــا ســـبق يتضح أن هناك اختلافين رئيسين فيما بين تقارير المراجعة التشـــغيلية والمراجعة المالية يؤثران على إعداد تقارير المراجعة التشغيلية ، يتمثل الاختلاف الأول فى عمليات المراجعة التشغيلية عادة فى إرسال التقرير إلى الإدارة فقــط مع نسخة إلى الوحدة محل المراجعة ، أن نقص مستخدمى الطــرف الـــثالث للتقرير يخفض من الحاجة إلى وجود صياغة معيارية فى تقاريـــر المـــراجعة التشـــغيلية . أما الاختلاف الثانى فهو يتمثل فى أن تنوع عمـــليات المـــراجعة التشغيلية يستلزم أن يتم تفصيل التقرير بحيث يتلائم مع نطاق عملية المراجعة ونتائجها وتوصياتها .

ويترتب على الجمع ما بين هذين العاملين عديد من الاختلافات فى تقارير المـــراجعة التشـــغيلية . وغالـــبا ما يأخذ كتابة التقرير مقدار كبير من الوقت لإبلاغ نتائج المراجعة وتوصياتها بوضوح .

٣/٧/٥ إجراء المتابعة اللازمة Perform Follow Up

وتعتـــبر المتابعة أمرا هاما فى المراجعة التشغيلية ، حيث يتمثل الغرض مـــنها فى مـــتابعة ما إذا كانت التغيرات المطلوب عملها فى ضوء التوصيات المقدمة للإدارة قد تم القيام بها وإذا لم تقم بذلك يتعين تحديد الأسباب الملائمة.

تتمـــثل المرحـــلة الأخيرة فى أداء عملية المراجعة التشغيلية أذن فى قيام المـــراجع بعمل المتابعة اللازمة لرد وحدة النشاط محل المراجعة على تقرير المـــراجعة التشغيلية . حيث تستلزم سياسات منشأة الأعمال من مدير الوحدة محـــل المراجعة أن يرد على التقرير كتابة خلال فترة زمنية محدده . مع ذلك يجـــب أن تمـــتد عملية المتابعة لتشتمل على تحديد مدى كفاية المقاييس التى تســـتخدمها الوحدة محل المراجعة فى تنفيذ التوصيات . وفى هذا الشأن ينص

معيار الممارسة رقم ٤٤٠ الصادر عن طريق مجمع المراجعين الداخليين على أنـــه يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بالمتابعة لضمان أن التصرف الملائـــم قـــد تم أجراؤه فى ضوء نتائج التقرير . ويجب أن يتم ابلاغ الإدارة العليا عند فشل المراجع فى الحصول على رد ملائم .

الفصل الرابع

مراجعات الجودة

الفصل الرابع

مراجعات الجودة

Quality Audits

٤/١ المراجعة والأيزو وإدارة الجودة الشاملة :-

٤/١/١ طبيعة مواصفات الأيزو وخطوات الحصول على شهادة بها .

٤/١/٢ إدارة الجودة الشاملة .

٤/١/٣ الجودة الشاملة ومواصفات الأيزو .

٤/١/٤ علاقة المراجعة بالأيزو وإدارة الجودة الشاملة .

٤/٢ طبيعة مراجعة الجودة :-

٤/٢/١ مفهوم مراجعة الجودة .

٤/٢/٢ خصائص مراجعة الجودة .

٤/٢/٣ حتمية وأهداف مراجعة الجودة .

٤/٢/٤ عناصر مراجعة الجودة .

٤/٢/٥ توقيت مراجعة الجودة .

٤/٢/٦ موقع مراجعة الجودة .

٤/٢/٧ متابعة مراجعة الجودة .

٤/٢/٨ متطلبات تأهيل مراجع الجودة .

٤/٣ أنواع مراجعات الجودة :-

٤/٣/١ أنواع مراجعات الجودة حسب نطاقها .

٤/٣/٢ أنواع مراجعة الجودة حسب القائمين بها .

٤/٣/٣ أنواع مراجعات الجودة حسب درجة تركيزها وتعمقها .

٤/٣/٤ أنواع مراجعات الجودة حسب تطبيقات منظمة الأيزو .

٤/٤ علاقة مراجعات الجودة بالمراجعات الأخرى :-

٤/٤/١ مراجعة الجودة والمراجعة الداخلية .

٤/٤/٢ مراجعة الجودة والمراجعة الخارجية .

٤/٤/٣ مراجعة الجودة والمراجعة الإدارية والتشغيلية .

٤/٥ المنهج الشامل لأداء مراجعات الجودة :-

٤/٥/١ متطلبات معايير الأيزو .

٤/٥/٢ الأمور العامة التى يجب أن تغطيها مراحل المراجعة طبقا للأيزو ٩٠٠٠ .

٤/٥/٣ مراحل أداء مراجعات الجودة

٤/٥/٣/١ التخطيط والأعداد .

٤/٥/٣/٢ التنفيذ والأداء .

٤/٥/٣/٣ التقرير والمتابعة .

٤/١ المراجعة والأيزو وإدارة الجودة الشاملة

Auditing and ISO 9000 and total Quality management

٤/١/١ طبيعة مواصفات الأيزو وخطوات الحصول على شهادة بها

The Nature and Certification of ISO

٤/١/١/١ مواصفات الأيزو :

إن ISO 9000 ، EN 29000 ، BS 5750 هي مسميات مختلفة تعبر عن مضمون واحد هو معايير نمطية لنظام الجودة في أى منشأة أوتنظيم ، وقد تم التوفيق بين مختلف تلك المعايير وتوحيد مواصفاتها في عام ١٩٨٧ ، وأصبحت متشابهة بحيث يمكن لأي منشأة تلتزم بالـ BS 5750 مثلاً للحصول على أفاده تؤكد التزامها بالمعياريين الأخريين الدولي ISO 9000 والأوروبي EN 29000 .

وعلى ذلك فإن مواصفات الأيزو ٩٠٠٠ هي مواصفات عالمية تتناول ما يخص جودة المنشأة ككل فهي ليست مواصفات للمنتج سواء كان سلعة أو خدمة – ولكنها تقيس درجة جودة الإدارة ومدى تحقيقها لرغبات العاملين والمتعاملين على حد سواء وبشكل يكفل استمرارية المنشأة في الأداء المتميز وبالمستوى الرفيع من الجودة .

أما شهادة الأيزو ٩٠٠٠ فهي شهادة يصدرها طرف ثالث محايد معتمد من هيئة اعتماد، وتلك الهيئات منتشرة في جميع دول العالم المتقدم وتمنح عادة شهادة الأيزو ٩٠٠٠ لمدة ثلاث سنوات يتم خلالها متابعة تنفيذ النظام بواسطة الجهة المنافسة عن طريق زيارات كل ستة شهور. وعادة ما تكون مواضفات الأيزو ٩٠٠٠ من خمسة مواصفات هي :-

١) أيزو ٩٠٠٠

وهـي مواصـفة توكيد وإدارة الجودة، حيث توضح الخطوط العريضة لكيفيـة اخـتيار المواصـفات لكي تناسب طبيعة المنشأة والأساليب اللازمة للتنفيذ، كما تشرح كيفية إعداد العقود بين الأطراف المختلفة .

٢) أيزو ٩٠٠١

عـبارة عـن مواصـفة تمثل نموذج متكامل لتنفيذ متطلبات الجودة للمنشأة فهي تشمل قواعد تصميم وتطوير المنتج وقواعد التركيبات والصيانة وخدمات ما بعد البيع .

٣) أيزو ٩٠٠٢

مواصـفة تمـثل نمـوذج لـتوكيد متطلبات الجودة أثناء مراحل الأنتاج والتركيـبات وتحتوي على متطلبات يسترشد بها في إنتاج وتركيب المنتجات وخدمة ما بعد البيع .

٤) أيزو ٩٠٠٣

مواصفة تمثل نموذج لتوكيد الجودة بالفحص والأختبار للمنتج النهائي .

٥) أيزو ٩٠٠٤

دلـيـل استرشـادى للمساعدة في وضع نظام فعال لإدارة الجودة وتحديد الجوانـب الفنية والإدارية المؤثرة في جودة المنتج في كل مراحل الأنتاج ، وعـلى المنشـأة أن تخـتار ما يتفق مع طبيعة نشاطها وإعداد دليل الجودة الخـاص بهـا الـذي يضمن مستوى الجودة وفي نفس الوقت يؤهل المنشأة للتوافق مع مجموعات المواصفات السابقة .

٤/١/١/٢ خطوات الحصول على شهادة أيزو ٩٠٠٠ :

Essential Steps to ISO 9000 Certification

هـناك عديد من الخطوات والمتطلبات التى يتعين إتباعها للحصول على شهادة الأيزو هى :-

١- ضرورة أقتناع إدارة المنشأة بأهمية الجودة في تحقيق أهداف المنشأة .

٢- وجود اتجاه إيجابي لدى طبقة الإدارة العليا بأهمية شهادة الأيزو .

٣- إلمـام المسئولين بالمنشأة بمكونات شهادة أيزو ٩٠٠٠ ومكونات الجودة التي يتطابق معها .

٤- مناقشة مواصفات الأيزو مع الإدارة العليا واختيار النظام المناسب .

٥- الأستفادة من الخبرات والأستشارات الخارجية في فهم النظام .

٦- تشكيل فرق عمل لتنفيذ نظام الجودة في فترة محددة .

٧- تدريب أعضاء الفريق على الجوانب المختلفة لنظام أيزو ٩٠٠٠ .

٨- توصيف نظام الجودة الحالي بالمنشأة لتحديد نقاط القوة والضعف به .

٩- وضع خطة لتحديد مراحل العمل ، مع وضع جدول زمني لتنفيذ كل مرحلة.

١٠-كتابة التعليمات والإجراءات الخاصة بالجودة وظروف المنشأة .

١١-وضـع دليـل في عمل مراجعة الجودة والذي يتضمن الإجراءات التي تحقق نظام الجودة طبقا لشهادة أيزو ٩٠٠٠ .

١٢-تدريب العاملين على الطرق والإجراءات اللازمة لتنفيذ النظام .

١٣-احـداث الـتغيير اللازم في الهيكل والمناخ التنظيمي بشكل ينطبق مع متطلبات النظام .

١٤-تحديد موعد لتنفيذ النظام .

١٥-مراجعة النظام بواسطة استشاري خارجي بعد عدة شهور للتأكد من أن المنشـــأة بوضـــعها الحالي أصبحت في موقف يمكنها من الحصول على شهادة الأيزو ٩٠٠٠ .

١٦- اتخاذ إجراء تصحيحي لعلاج أي قصور في النظام الحالي .

١٧-مـــراجعة نظام الجودة بعد فترة زمنية أخرى للتأكد من عدم وجود أي نوع من القصور .

١٨-ترتيب مراجعة مبدئية من قبل إحدى الوكالات الخارجية والمتخصصة في تطبيق النظام .

١٩- اتخاذ إجراء تصحيحي بناء على ملاحظات فريق المراجعة الخارجي.

٢٠-إجـــراء تقييم رسمي من قبل إحدى الجهات المتعارف عليها والتي تقوم بمنح الشهادة .

٢١-بعـــد التســـجيل والحصول على شهادة أيزو ٩٠٠٠ يجب على المنشأة الأســـتمرارية في عملية تحسين الجودة . حتى لا يتم سحب الشهادة مرة أخرى .

٤/١/٢ إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TOM)

٤/١/٢/١ مفهوم إدارة الجودة الشاملة The Definition of TOM

تعـــرف إدارة الجودة الشاملة بأنها فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق التميز في جودة أداء المنشأة ككل من خلال الوفاء باحتياجات العملاء والعاملين .
وقد تم الأهتمام بإدارة الجودة الشاملة للأسباب التالية:-

١- أن نظام الجودة الشاملة يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الربحية .

٢- أن نظـــام الجـــودة الشـــاملة يمكن الإدارة من دراسة احتياجات العملاء والوفاء بتلك الأحتياجات .

٣- يساهم مدخل إدارة الجودة الشاملة في تحقيق ميزة تنافسية في السوق .

٤- أن تطـــبيق ذلك المدخل أصبح ضرورياً للحصول على بعض الشهادات الدولية مثل أيزو ٩٠٠٠ .

٥- تدعيم الترابط والتنسيق بين إدارات المنشأة ككل وزيادة ارتباط العاملين بالمنشأة ومنتجاتها وأهدافها .

٦- تحسين سمعة المنشأة في نظر العملاء والعاملين .

٧- المســـاهمة فـــي اتخـــاذ القرارات وحل المشكلات بسهولة ويسر وزيادة الوعـــي بالجودة في جميع إدارات المنظمة وبالتالي إحراز معدلات أعلى من الكفاءة .

٤/١/٢/٢ نظام إدارة الجودة وأيزو ٩٠٠٠ :

ISO 9000: Quality Management System

يحتوي نظام إدارة الجودة الذي يتمشى مع نظام أيزو ٩٠٠٠ على ما يلي:

١- مسئولية الإدارة Management Responsibility

يجـــب عـــلى الإدارة العـــليا بالشركة أن تحدد سياساتها وأهدافها بالنسبة لـــلجودة فـــي شـــكل مكتوب ورسمي ، على أن تكون هذه السياسة منشورة ومفهومة من الجميع ولذلك فإن وضع هذه السياسة يتطلب من الإدارة ما يلي:

- بناء هيكل تنظيمي لتحقيق الجودة .
- تحديـــد احـــتياجات ورغبات العملاء وكيفية ادراكهم لاحتياجاتهم ورغباتهم .

- تقييم مدى امكانية وفاء الهيكل التنظيمي بالمنشأة بهذه الاحتياجات والرغبات .
- التأكد من أن المواد الخام التي يتم شراؤها من قبل الموردين تقابل المواصفات المحددة والمطلوب توافرها في المنتج ليكون أداؤه مميزاً .
- التركيز بالدرجة الأولى على فلسفة منع المعيب في المنتج منذ البداية .
- ضرورة التخطيط ومتابعة سياسة الجودة .
- النظر إلى عملية تحسين الجودة على أنها عملية مستمرة حيث تكون سياسات ومنتجات واستراتيجيات المنافسين معلومة لدى كل فرد داخل المنشأة .
- ضرورة مشاركة أهم الموردين في وضع سياسة الجودة بالمنشأة.
- يجب أن يعطي اهتمام متزايد لعملية التعليم والتدريب، حيث يتم تقييم الأنشطة التدريبية المطبقة وتطويرها من وقت لأخر كأحد مدخلات سياسة تحسين الجودة .
- يجب الترويج لسياسة الجودة داخل وخارج المنشأة . كما أن رفع تقارير دورية عن مدى التقدم المحقق في سياسة الجودة يعتبر أمراً ضرورياً يتم مناقشته في لقاءات تطوير وتحسين الجودة .

٢- نظام الجودة Quality System

حيث تقوم إدارة المنشأة بإعداد كتيب الجودة والذي يجب أن يكون مناسباً لمستوى نظام الجودة .

وغالباً ما يحقق كتيب نظام الجودة ما يلي :

- تعريف العاملين والمتعاملين بنظام الجودة والفوائد التي يمكن أن يحققها لهم وللمنشأة ككل .
- سهولة التنسيق بين الإدارات العليا والوسطى والدنيا بالمنشأة .
- إلزام الموردين بالجودة بخصوص توريداتهم .
- المساهمة في تكوين انطباع جيد عن المنشأة .

وبغض النظر عن ذلك ، يجب أن يوفر الكتيب احتياجات نظام الجودة والمستند على نظام **ISO** ، كما يجب على الإدارة اتخاذ الخطوات اللازمة لتطبيقه بفاعلية .

٣- مراجعة العقد **Contract Review**

إن مراجعة العقد قبل بداية العمل لضمان وتأكيد الجودة يعتبر جزءاً هاماً في نظام الجودة ، حيث يحقق الآتي :

- المساهمة في تنفيذ محتويات العقد .
- يعتبر العقد مستند يمكن الرجوع إليه .
- إشراك كل المهتمين بمراجعة العقد .
- تسهيل عملية مراجعة الجودة مع العميل .

أما بخصوص النواحي التي يجب أن تأخذ في الاعتبار حالة مراجعة العقد فهي :

أ- التأكد من أن متطلبات العقد قد تم تحديدها بدقة .

ب- تحديد الإجراءات التعاقدية فيما يتعلق بجودة المنتج .

ج- التأكد من أن المنشأة لديها الإمكانيات المختلفة للوفاء بمتطلبات العقد .

٤- مراقبة التصميم Design Review

حيث يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمراقبة جودة التصميم والتي تتضمن:

أ- تطوير وتخطيط برنامج التصميم .

ب- تحديد إجراءات التصميم وتوثيقها .

جـ - تحديد أنشطة التصميم .

د- تحديد العلاقات التنظيمية لعملية التصميم .

هـ - تحديد مدخلات التصميم .

و- تحديد مخرجات التصميم .

ز- وضع اجراءات مراجعة التصميم .

ح- التحقق من التصميم الجديد من خلال المقارنة بين التصميم المبتكر والمعايير الموضوعة .

ط- استخدام المعلومات المرتدة من التصميمات السابقة .

٥- مراقبة المستندات Document control

وهنا يجب توافر نظام للتأكد من أن الوثائق أو المستندات التي تنظم العمل تم مراجعتها ويمكن الحصول عليها فور طلبها من قبل جميع الجهات المختصة .

وحيث أن عملية تصميم المنتج غير ثابتة - أي قابلة للتغيير - كنتيجة لتغيرات احتياجات ورغبات العميل، فقد يتطلب الأمر إجراء بعض التعديلات أو التغيرات في المستندات المستخدمة، وهنا يلزم تحري الدقة من قبل الإدارة في إجراء عملية التغيير واثباتها في مستندات اضافية وبما يضمن تحقيق أهدافها والوفاء باحتياجات المتعاملين .

٦- الشراء Purchasing

حيث يتم التأكد من أن المكونات التي تم شراؤها تتفق تماماً مع المتطلبات التي تم تحديدها ويجب أن تتضمن عملية الشراء العناصر التالية :

- تحديد الموردين الأكفاء .
- تحديد المستندات المستخدمة في عملية الشراء .
- تحليل عروض الموردين من زاوية الجودة .
- تحديد المعايير التي يتم على أساسها اختيار الموردين .
- اختيار الموردين .
- التحقق من أن المنتجات التي يتم شراؤها تتفق مع المواصفات المحددة .
- متابعة الموردين .

٧- مراقبة المنتجات التي تم توريدها

Control of purchasing supplied products

حيث أن جودة المنتج النهائي تعتمد على جودة المواد الخام المشتراه بالدرجة الأولى لذا تتضمن الرقابة ما يلي :

- اتخاذ الاجراءات اللازمة لاستلام الأصناف المشتراه من المورد والتأكد من مطابقتها للمواصفات المحددة مسبقاً .
- توفير التخزين المناسب لهذه الأصناف .
- فحص المنتجات بصفة مستديمة أثناء تخزينها واستبعاد التالف أو غير الصالح للاستعمال منها أولاً بأول .

٨- **تحديد المنتج ومتابعته Product Identification and Tractability**

لاشك أن التحديد السليم للمنتج يضمن أن المواد المستخدمة هي التي تلبي المواصفات التي تم تحديدها مسبقا ، الأمر الذي يمنع وجود أي خلط أثناء عملية التشغيل ، ولذا يجب أن يتضمن نظام الجودة المطبق مجموعة الاجراءات الكفيلة بتحديد مواصفات المنتجات التي يتم انتاجها وكذلك الأجزاء المختلفة للعملية الأنتاجية ومتابعتها لاكتشاف أي انحراف فيها.

٩- **مراقبة العمليات Process Control**

لوجود نظام فعال للجودة يجب أن تتم مراقبة جميع العمليات بالمنشأة سواء كانت خاصة أو عامة ، وعلى أن تشمل المراقبة أيضا جميع مراحل التصنيع حتى في حالة تغيير العملية الإنتاجية .

١٠- **الفحص والاختبار Inspection and Testing**

وتتضمن عملية الفحص والإختبار :

- تحديد المستندات المستخدمة في الفحص .
- فحص واختبار المنتجات المشتراه من المورد .
- فحص واختبار المواد أثناء التشغيل .
- التأكد من أن المنتجات النهائية تتطابق من المواصفات المحددة من قبل المنشأة والعميل .
- المعلومات التي يجب تسجيلها نتيجة لعملية الفحص .

١١- **معدات الفحص والقياس والاختبار**

Inspection, measuring and test Equipment

إن وضع نظام فعال للجودة يتطلب تحديد الاحتياجات من معدات الفحص والقياس والاختبار، وبمجرد تحديدها يمكن الحكم على صلاحية المعدات

المتاحة على أساس حالتها التشغيلية ويتم اتخاذ قرار لتوفير معدات جودة من عدمه.

١٢- حالة الفحص والاختبار Inspection and Test status

للوصول إلى نظام جودة فعال يتطلب الأمر أيضاً استخدام جميع الوسائل المناسبة للفحص أثناء عمليات التشغيل المختلفة ، ولذا فإن وجود اجراءات مكتوبة ومنصوص عليها في عملية الفحص تعتبر ضرورية للتأكد من حالة المنتج أثناء عمليات التشغيل والتي قد تأخذ أحد الأشكال التالية :

ألا يتم تفتيش المنتج **Not been inspected**

أن يتم التفتيش والقبول **Inspected and approved**

أن يتم التفتيش والرفض **Inspected and rejected**

وعليه فإن إجراءات الفحص والاختبار يجب أيضاً أن تتضمن صلاحيات ومسئوليات الأفراد في حذف بعض المنتجات أو الأستمرار في انتاجها .

١٣- مراقبة المنتجات غير المطابقة

Control of Nonconforming products

يجب أن يتم تحديد جميع المنتجات غير المتطابقة بدقة ، حتى لا يتم استخدامها ، ووضع سجلات خاصة بها ، حتى يسهل مراجعتها والتعرف عليها .

١٤- الأجراء التصحيحي Corrective Action

تؤكد سلسلة المواصفات القياسية الدولية أيزو على أنه في حالة وجود أية مشكلة يتعين البحث عن أسبابها واتخاذ الخطوات الكفيلة بمنع حدوثها مرة أخرى، الأمر الذي يتطلب استخدام كافة الأساليب المستخدمة في تحديد أسباب المشكلات ووسائل التغلب عليها فضلاً عن ضرورة تسجيل التغييرات والإجراءات التي حدثت من اتخاذ الإجراء الصحيح .

١٥- المناولة والتخزين والتعبئة والتغليف والتسليم

Handling, Storage, Packaging and Delevery

إن وجود نظام فعال للجودة يتطلب نظام فرعي لمراقبة عمليات المناولة والتخزين والتعبئة والتغليف والتسليم ، حيث يجب أن يكون هناك تعليمات وإجراءات مكتوبة خاصة مناولة المنتجات والمحافظة على مواصفاتها وكيفية تخزينها بالشكل المناسب وتعبئتها وتغليفها بطريقة جيدة وإيصالها للمستهلك في الوقت المناسب .

١٦- سجلات الجودة **Quality Records**

يجب أن يكون هناك تحديد للإجراءات الخاصة بالجودة بسجلات الجودة حتى تكون مرجعا يظهر مدى التقدم في تحقيق متطلبات الجودة ومدى فعالية نظام الجودة المعمول به .

٤/١/٤ علاقة المراجعة والأيزو وإدارة الجودة الشاملة

٤/١/٤/١ نظرة عامة عن مسئولية المراجعة ومتطلبات الممارسة :

تعتبر عملية المراجعة الخارجية المستقلة أحد العناصر الأساسية لنظام السوق الرأسمالي العالمي . وقد حدد أحد تقارير مجلس الإشراف العام التابع لهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية **The Public Oversight Board of the Securities Exchange Commission** بالولايات المتحدة الأمريكية الأهمية الخاصة بوظيفة المراجعة على النحو التالي :

* تضطلع عملية المراجعة المستقلة بدور أساسي فيما يتعلق بالجمهور المستثمر والدائنين عن طريق تعزيز وتعظيم مصداقية القوائم المالية المنشورة الخاصة بأعمال المنشأة وتقديم تأكيد بتلك المصداقية إلى مستخدمي تلك القوائم

المالية". ويتطلب تعزيز مهنة المراجعة وجود بيئة يتوافر فيها توقعات كبيرة بشأن نزاهة وموضوعية مكتب المراجعة وضرورة توافر خبرة مهنية مطلوبة من خلالها يتم الوفاء بتلك الالتزامات، ومسئولية المراجعة هذه هي مسئولية عامة تجاه المجتمع .

ويتعين على مهنة المحاسبة والمراجعة اتخاذ الإجراءات التالية من أجل الوفاء بتلك المسئوليات على النحو التالي :-

- متطلبات تعليم عالي .
- برامج تأهيل ملائمة .
- أسلوب اختبار دقيق لدخول مجال المهنة .
- متطلبات الزامية للممارسة العامة .
- التزام بتطوير مهني مستمر .
- قواعد أخلاقية وقوانين سلوك موسعة .
- برنامج فحص إلزامي للممارسة .
- إلتزام بتأمين ضد الأخطار المهنية .
- إلتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملزمة ونشرات إيضاحية لمعايير المراجعة .

وتمثل نظم الرقابة المذكورة أعلاه حد أدنى لقائمة تتضمن الأليات والمعايير التي يجب على المراجعين الألتزام بها. وبالرغم من ذلك فإنه من المتوقع في ضوء اتساع نطاق خدمات المراجعين وتزايد الأدوار التي يضطلعون بها إلا يلتزمون فقط بالمطالب الراهنة ذات الصلة بتقديم نوعية

خدمـــات تتمشـــى وتتطابق مع احتياجات الشركات بل أيضا يجب أن يكون لديهم القدرة على تقييم أثر تلك المعايير على العمل الخاص بهم .

٢/٤/١/٤ سلسلة الأيزو ٩٠٠٠ والمراجع ISO 9000 and Auditor

تتكون سلسلة الأيزو ٩٠٠٠ من مجموعة من المعايير لإدارة الجودة التي نشرتها المنظمة الدولية للتوحيد القياسي **International Organization for Standardization** الـــتي تحدد إطار للحد الأدنى من متطلبات تطبيق أنظمة الجـــودة لاســـتخدامها في المواقف التعاقدية . وقد تم إقرار المعايير الواردة بسلسلة أيزو ٩٠٠٠ بكافة أنحاء العالم بوصفها معايير مناسبة لتقييم وتسجيل شركات بواسطة مؤسسات طرف ثالث معتمدة مستقلة. ويمكن الحصول على العديد من مصادر المعلومات بصفحة مجموعة أيزو ٩٠٠٠ .

الرقم	العنوان
أيزو ٩٠٠١ عام ١٩٩٤	أنظمـــة جـــودة – نمـــاذج لتأكيد الجودة في تصميم وتطوير وإنتاج وتركيب وتقديم الخدمات .
أيزو ٩٠٠٢ عام ١٩٩٤	أنظمة جودة – نماذج لتأكيد الجودة في إنتاج وتركيب وتقديم الخدمات .
أيزو ٩٠٠٣ عام ١٩٩٤	أنظمـــة جـــودة – نمـــاذج لتأكيد الجودة في الفحص والاختبار النهائي .
أيزو ٩٠٠٠-١ عام ١٩٩٤	معاييـــر إدارة الجودة والضمان – إرشادات للاختبار والاستخدام.
أيزو ٩٠٠٠-٤ عام ١٩٩٤	إدارة الجودة وعناصر أنظمة الجودة – إرشادات.

وبإيجـــاز شـــديد فإن سلسلة أيزو ٩٠٠٠ تتكون من نماذج أنظمة جودة خاصـــة بضـــمان ومعايير إدارية. وتظهر مميزات سلسلة أيزو ٩٠٠٠ لدى

اخـــتيار وتطبيق اختبار أحد الأنظمة الجديدة للإدارة. ولدى متابعة خاصيات مثل عملية مراجعة الجودة الداخلية، حيث يتم استخدام عملية إجراء تصحيحي ومـــراجعة للإدارة. تتوفر لدى الشركات التي تعمل وفقاً لمعايير الأيزو قدرة أفضـــل عـــلى تحقيق التوقعات وتحديد واضح للميزات الناجمة عن عملياتها ويمكن لنظام إدارة جودة معتمد أن يقوم بالآتي :-

١. تعظيم الهيكل التنظيمي والتكامل التشغيلي .
٢. تحسين الإدراك بالأهداف التنظيمية .
٣. تحسين الاتصالات وجودة المعلومات .
٤. تحديد أفضل للمسئوليات والسلطات .
٥. تحسين متابعة أسباب مشاكل الجودة .
٦. تحسين استثمار الوقت الموارد الأخرى .
٧. صياغة أنظمة لضمان جودة ثابتة .
٨. تعزيز الأنظمة الموثقة لتقديم متابعة وتدريب مفيد .
٩. تحسين العلاقات مع العملاء والموردين .
١٠. تعزيز القدرة على الألتزام باتفاقيات/ أيزو ٩٠٠٠ .
١١. تقديم تقييم جودة مستمر بواسطة مهنيين ذوي خبرة .
١٢. ضمان الحصول على سجلات محسنة في حالة التقاضي .

هناك العديد من النشرات التي تشرح أنظمة جودة أيزو ٩٠٠٠، وهي تقدم مرشـــد للألتزام كما تشرح الإجراءات العملية . ولقد احتلت مكاتب المحاسبة مكاناً متميزاً لاستثمارها تفهمهم واعتيادهم على متطلبات نظام الجودة ، حيث أن الفرصـــة مـــتاحة لهم لتعزيز مواهبهم في المراجعة للتوصل إلى ممارسة

جديـــدة لـــتقديم خدمـــات تسجيل أيزو ، والحقيقة أن العديد من كبرى مكاتب المراجعة الدولية تحاول حالياً أن تصبح مسجلة للأيزو ٩٠٠٠ ومعتمدة ويمثل ذلـــك اســـتثماراً ماليـــاً هاماً. (على سبيل المثال حصل مكتب **KPMG** على تـــرخيص من المنظمة الدولية للتوحيد القياسي كأحد وكلائها المعتمدين لتقديم خدمـــة معـــتمدة إلى عملائها) . وتتضمن عملية الاعتماد تشكيل مجموعات متخصصـــة لـــتحديد ما الذي يرغبه العملاء وتعيين الفريق اللازم ، وتكلفة عمـــلية الاعتماد ذاتها، إلا أن القضية في حد ذاتها تثير مجموعة من الاعتبارات الهامـــة المتضـــاربة . وتحتاج مكاتب المحاسبة إلى تقرير ما إذا كانت تقدم خدمـــات استشـــارة ذات صلة بأيزو ٩٠٠٠، أو تقديم خدمة التسجيل ذاتها ، وبوجه عام فإن تقديم الشركة للخدمتين تضعها في وضع تضارب مصالح .

إذا قـــررت شركة ما المضي في عملية تسجيل بالأيزو قد تكون مراجعة الألتزام **Compliance Audit** مرهقة ، ومن الخصائص المميزة للتسجيل بأيزو ٩٠٠٠ أنه يمكن لطرف ثالث مباشرة عملية تسجيل. ويستخدم مسجلو نظام الجـــودة معاييـــر تقييـــم مشتركة ويعملون في ظل خطوط إرشادية صارمة وضعتها المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ، وأن كان هناك بعض الاختلافات في الكيفية التي يفسر بها المسجلون المعايير واستخدام تقنيات القياس ، وبالنسبة للمراجعين المشتركين بمراجعات الأيزو تعد القضايا التالية ذات صلة :-

١. يجـــب أن يكـــون هـــناك دليل للجودة، ويعتمد ذلك على توثيق هيكل المؤسسة ومسئولياتها وإجراءاتها وعملياتها ومواردها وإطار تقاريرها. ويـــبحث المراجع عن دليل موضوعي لنظام الجودة الفعال على سبيل المثال توصيل فعال لمجموعة من المبادئ التنظيمية ونظم رقابة فعالة على العمليات بالإضافة إلى نظم إشرافية ورقابية على الإدارة .

٢. يــتعين تصــميم منهج للفحص والاختيار بأسلوب يكون مناسباً لهيكل المؤسســة وعمــلياتها . ويــتعين على المراجع أن يكون مطلعاً على القضايا ذات الصلة بالعمليات ومعايير الصناعة .

٣. تعــد المعايير المستخدمة بواسطة المراجعين لتقييم فعالية نظام الجودة بمــثابة آليات للتوثيق والاتصال المناسبة التي تمكن النظام من أن يتم فهمــه عــن طــريق فــريق العمل مع التطبيق السليم للنظام والتقييم الموضوعي لفعالية ذلك النظام .

٤/١/٤/٣ إدارة الجودة الشاملة والمراجع

Total Quality Management and the Auditor

مع تزايد اشتراك المراجعين في مراجعة أنشطة العمل تظهر أهمية أيزو ٩٠٠٠ فــي إمكانيــة أن تكون أداة مفيدة للغاية في مساعدة المراجعين على تحديد وفحص القضايا التي تؤثر على إدارة الجودة بأية مؤسسة.

وفــي هــذا الصدد يتعين بحث الأسباب وراء تلك الأهمية، إن الاعتبار الرئيسي في إدارة الجودة الشاملة هي في قابليتها على المساعدة وإطالة البقاء، وقــد كشف بحث تم إجراؤه مؤخراً حول تلك القضية (تطبيق الأيزو ٩٠٠٠) أن تصــميم إحدى الأدوات الخاصة بقضايا المراجعة يؤثر بشكل سلبي على الاســتدامة . عــلى سبيل المثال كشف البحث الذي تم مباشرته على عدد من مختلف المؤسسات المنتجة أن الاستدامة لإدارة الجودة الكلية تعتمد على عده عناصــر مثل التحسين المستمر ، السلوك التنظيمي ، إدارة الموارد البشرية، العلاقات الصناعية وعملية أداء العمل ، تلك العناصر تعكس أبعاد مختلفة في عمليات المؤسسة ، أن إدارة الجودة الشاملة تعتمد على عديد من القضايا التي

وجدت لها ذات تأثير على تلك العوامل هي المنافسة، معايير الجودة والأداء، وتصـــميم سياسات التكنولوجيا الجديدة والعلاقات الصناعية وعلاقات الإدارة والعاملين ، وضع خاصيات الجودة والموارد، الحدود الوظيفية، الاتصالات، مرونة العمل ، تحسن البنية الأساسية والتعليم والتدريب .

ومن أجل تقديم أنواع مختلفة لفحص التأكيد **Assurance Review** يمكن لـــلمراجعين بصفة عامة أن يكون لديهم المقدرة على مساعدة الإدارة على تحديد المسائل التي تؤثر سلبا على إدارة الجودة الكلية لأي من المؤسسات، كما يمكنهم ايضا استخدام المعايير المحددة في أيزو ٩٠٠٠ بوصفها أداة مراجعة أساسية تقدم المستوى المطلوب للتأكيد عن الفعالية **Assurance for Effectiveness** .

أن تفهم العملية الكلية يعد إحدى الدعامات الأساسية التي يمكن أن يعتمد عـــليها المحاسبون والمراجعون الماليون جيدون في تحليل أوضاع المؤسسة، ووضـــع خطـــط عمـــل مفصلة، وتفسير أوضاع معقدة للعملاء من مختلف الطـــبقات والخـــلفيات الاحـــتفاظ بثقـــتهم. أن المراجعين يمكنهم أيضا أداء مـــراجعات أيـــزو أو يمكـــنهم مســـاعدة عملائهم في تحقيق التسجيل بأيزو بالإضافة إلى تحقيق الأداء وفقا للأيزو .

ووفقـــا للكتابات في ذلك الشأن فإن مراجعة الجودة قد أحرزت تقدما في الوقـــت الـــراهن فيما يتعلق بانتقالها من ممارسة خاصة بالأدوات المستخدمة لاكتشـــاف عـــدم الالتزام أو الألتزام إلى ممارسة الاستفادة من كافة الأدوات المتاحة لدفع العمل نحو التحسين المستمر . أنهم يحرصون الآن على تجميع عـــدد أكـــبر من المراحل الديناميكية التي تركز على نحو أكثر على التحديث والممارسة الأفضل بدلا من التركيز على أدنى معدلات للأداء .

وممـــا لاشك فيه فإن المراجعة تعد إحدى الأدوات الفعالة الهامة بالنسبة لانتشار الاستخدام الفعال لأنظمة الجودة مثل أيزو ٩٠٠٠، ليس فقط لأنه يتم مباشرتها لضمان الألتزام التام مع مجموعة الإجراءات والمعايير المتفق عليها فـــي كافـــة الأوقات وجميع المراحل خلال العملية الإنتاجية والتنظيمية ولكن أيضـــا لأنهـــا تســـاعد على تطوير المؤسسة عن طريق تقديم آليات للتحسين المســـتمر والتحديث وتعزيز القدرة على حل المشاكل . ويوضح الشكل الآتي الخطوات التي تتبع في مراجعة الجودة **Quality Auditing** .



وعـــلى الرغم من أن السيناريو الموضح في الشكل السابق قد يكون في الوقت الراهن خارج نطاق أو مجال المراجع الخارجي التقليدي إلا أن التنوع الراهن للخدمات التي تقدم من خلال المراجعين والتزايد الواضح في المفهوم الخاص للقيمة المضافة **Adding Value** إلى خدمات العميل يشير إلى أن مثل هـــذا الإتجاه (أو تطورات في اتجاهات مماثلة) قد يكون قضية ملائمة في المستقبل.

٤/٢ طبيعة مراجعة الجودة The nature of Quality Audit (QA)

٤/٢/١ مفهوم مراجعة الجودة The Definition QA

لإبـــراز طـــبيعة مراجعة الجودة يتعين وضع مفهوم لتلك العملية بحيث يتضـــمن عديـــد مـــن العناصــــر نعل أهمها تحديد ماهيتها ونطاقها وأهدافها والمسئولين عن القيام بها وتوقيت القيام بها وما إذا كانت إلزاميه أم أختيارية، والمعايير والمقاييس التي ترتبط بها وتحديد الأطراف المستفيده منها والتقارير ذات الصلة.

وباســـتخدام تعريفات مراجعة الجودة في الأدبيات والكتابات ذات الصلة يتضح أن أغلبها قد تضمن بعض من تلك العناصر وتجاهل البعض الأخر فقد تم تعريف مراجعة الجودة بأنها عبارة عن :-

"فحص دوري منتظم ومستقل لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بها تتسق وتتفق مع الترتيبات والمعايير المخططة وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفاعلية وأنها ملائمة لتحقيق الأهداف".

كما تم تعريف مراجعة الجودة أيضا بأنها عبارة عن :-

" فحـص منـتظم للتصرفات والقرارات التي يتخذها الأفراد فيما يتعلق بالجودة وذلك من أجل تقييم والتقرير عن درجة الألتزام بالمتطلبات التشغيلية لبرنامج الجودة أو المواصفات المطلوبة للسلعة أو الخدمة " .

كذلـك فقد تبنت بعض الأدبيات تعريفات فرعية لمراجعة الجودة، حيث وصـفت تطبيق معين من أحد تطبيقات مراجعة الجودة مثل تعريف مراجعة نظـام الجودة أو تعريف مراجعة برنامج الجودة، أو إدارة الجودة الشاملة أو تعريف الجودة المرتبطة بالعملية أو المنتج على النحو التالي :-

تم تعريف مراجعة نظام الجودة بأنه عبارة عن :-

" مراجعة الهيكل التنظيمي والمسئوليات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لإدارة الجودة " .

كما تم تعريف مراجعة برنامج الجودة بأنه عبارة عن :-

" مجموعـة السياسات والإجراءات ، والهياكل التنظيمية ، والأنشطة أو الخطـط المستندية الضرورية لتحديد المسئوليات المختلفة والمحاسبة عنها ، والتصرفات الضرورية لتحقيق مستوى الجودة المرغوبة ورقابة مدى ملائمة المنتج أو الخدمة للمتطلبات الخاصة بالمجتمع " .

كما عرفت مراجعة إدارة الجودة الشاملة بأنها عبارة عن :-

" مجموعـة من الاستراتيجيات التنظيمية التي تركز على تحسين الجودة ومضمونها كفلسفة تهتم بكيفية إدارة ورقابة المنظمة لعملياتها ، ويرتكز على مشاركة جميع أعضاء المنظمة، ويتمثل الهدف الهام والأساسي لإدارة الجودة الشاملة في مقابلة وتحقيق احتياجات كل من المستهلكين الخارجين والداخليين متمثلين في العملاء والعاملين في المنظمة والمجتمع ككل " .

كما عرفت مراجعة جودة المنتج أو العملية بأنها عبارة عن :-

"مــراجعة تكــامل الملامــح والخصائص لأحد المنتجات أو الخدمات أو العمــليات بصــورة تمكن من الوفاء بمتطلبات واحتياجات محددة أو معروفة ضمنا " .

مــن الــتعريفات السابقة يمكن تحديد طبيعة وخصائص عملية مراجعة الجــودة عن طريق التركيز على العناصر التي يجب أن تتضمنها على النحو التالي:-

١- خصائص مراجعة الجودة

إن مــراجعة الجودة تعبر عن عملية فحص منهجي منتظم وتتضمن تقييم وتقرير عن الجودة على النحو التالي :-

أ- إن مراجعة الجودة عبارة عن عملية فحص منهجي منتظم :-

فهــي تتضمن سلسلة من الخطوات والإجراءات الدورية المخططة التي تــبدأ مــن تحديــد هــدف وخطط وتنتهي بنتائج وإصدار تقرير بنتائج تلك المراجعة.

ب- إن مراجعة الجودة تتضمن عملية تقييم :-

فهــي تعتمد على تقييم مدى إلتزام المنشأة بمقاييس أو معايير مقررة عن طــريق الإدارة فهــي تعتمد على تقييم نظم الجودة بهدف تحديد حالات عدم الإلــتزام بتــلك المعاييــر ، واقــتراح التحسينات الملائمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

جـــ - إن مــراجعة الجودة تتضمن عملية التقرير عن مدى ملائمة الألتزام بمتطلبات الجودة أو المواصفات المطلوبة للسلعة أو الخدمة :-

٤/٢/٣ حتمية وأهداف مراجعة الجودة
The Necessity and Purposes of QA

٤/٢/٣/١ حتمية مراجعة الجودة :-

لا يمكـــن لنظام أو برنامج الجودة أن يستوفي الغرض منه إلا إذا تم أداء وتـــنفيذ الأعمـــال والإجراءات المرتبطة بصورة صحيحة ، ويعتبر هذا أحد أســـباب وحتمية مراجعة الجودة حيث أنه عندما تنشأ مشاكل في الجودة فإن على المنظمة اتخاذ الآتي وبسرعة :-

١- أن تعترف بوجود مشاكل في الجودة .

٢- أن تخفض آثار هذه المشاكل على المستهلكين .

٣- أن تحدد الأسباب بصورة صحيحة التي تقف وراء هذه المشاكل .

٤- تطوير وتنفيذ الحل .

٥- الحفاظ على التحسينات التي نتجت من تطبيق الحلول المقترحة .

فـــبدون نظـــم فعالة للجودة سوف تجد المنشأة صعوبة شديدة في تحقيق أهدافهـــا وفي ظل هذه الحاجة تؤثر مراجعة الجودة على معظم المنشآت في ثلاث اتجاهات :-

١- إنهـــا يجـــب أن تقوم بأداء أنشطة مراجعة ذاتية للتأكد من أنشطة ونظم الجودة بها تعمل بفعالية.

٢- أن نظـــم أنشطة الجودة مكلفة إذا فرضته المنشآت لنفسها بصورة مستقلة ولكن تفرضه المنظمات الخارجية مثل المستهلكين، منظمة الأيزو ...

٣- سوف يكون للمنشآت الرغبة في تقييم والتحقق من نظم الجودة لمورديها خصوصـــا الموردين للمكونات، والخدمات الهامة والحرجة بالنسبة لأمن وسلامة المنتجات النهائية بالمنشأة .

يتضـــح من ذلك مدى أهمية وحتمية الحاجة إلى مراجعة الجودة حيث أن مـــراجعة الجـــودة يمـــثل أسـلوب يستخدم عند المراحل الثلاثة من سلسلة الموردين -- المنتجين -- والمستهلكين .

كمـــا أن الفحـــص المنظم للممارسات الحالية تزود المديرين بالخبرة عن المشـــاكل المحـــتمل ظهورها في أي مجال وظيفي، وتساعد مراجعة الجودة المديرين في التعرف على وفهم تلك الإجراءات داخل المنظمة التي لا تقابل متطلبات الجودة .

٤/٢/٣ أهداف مراجعة الجودة :

تستهدف مراجعة الجودة تحقيق العديد من الأهداف لعل أهمها :-

١- إن نظـــام الجودة لأي منشأة هو برنامج متكامل من الأنشطة تقدمه إدارة المنشـــأة إمـــا باختيارها أو نتيجة ما قد يفرضه عملاؤها عليها للحصول عـــلى شهادة الجودة، ويتطلب الأمر أن يكون لدى الإدارة بعض الوسائل لـــتحديد فعالية نظام الجودة وتمييز المجالات التي تحتاج إلى تصحيح أو تحسين ولاشك أن مراجعة الجودة توفر هذه الوسائل .

٢- تعتـــبر مـــراجعة الجودة أداة إدارية تستخدم لتحديد فعالية النظام الخاص بـــالجودة لدى إدارة المنشأة أو لدى مورد محتمل أو مورد حالي أو لدى منشأة مستقلة ، فنتائج مراجعة الجودة توفر تقييما لكفاية البرنامج الحالي

للجودة كما تكشف عن المجالات والمواطن التي يتطلب الأمر تحسينها أو تطويرها.

٣- توفر مراجعة الجودة لكل من إدارة الشركة محل المراجعة والمنظمة التي تطلب المراجعة إثباتاً موضوعياً بخصوص ملائمة ومطابقة نظام الجودة للمعايير وفعالية العناصر المختلفة له .

٤/٢/٤ عناصر مراجعة الجودة The Elements of QA

تشمل مراجعة الجودة مجموعة من الأطراف أو المشاركين كما يلي :-

١- المراجع :

يعتـبر المـراجع شخص مؤهل للتخطيط وتنفيذ المراجعة وفقاً للمعايير المقررة والمتعارف عليها ويمكن تقسيم مراجعة الجودة إلى مجموعتين :-

أ - مـراجع الجودة الخارجي : ليس عضواً في المنشأة محل المراجعة حيث قد يكون :-

- مؤسسة من الطرف الثالث (شخص يستأجره العميل لتنفيذ المراجعة نيابة عنه) .
- مؤسسـة مـن الطرف الثالث (شخص تستأجره وكالة ذات مصداقية لتنفيذ المراجعة) .
- مـراجعون مـن الطرف الثاني (شخص يستخدمه العميل أو العميل المـرتقب أو مـنظمة مسـتقلة أخرى تتطلب مراجعة المنشأة محل المراجعة .
- مـراجعون مـن الطرف الثاني تستخدم وكالة ذات مصداقية لتحديد مقدرة المنشأة الخاضعة للمراجعة على توفير نظام الجودة .

- مــراجعون يستخدمهم المركز الرئيسي لتحديد ما إذا كان القسم يتفق مع السياسات وأهداف المنشأة .

ب- مــراجع الجودة الداخلي : وقد يكون من الموظفين أو المستخدمين داخل المنشأة وتستخدمهم المنشأة محل الفحص والمراجعة .

٢ - المراجع القائد Leader Auditor

هــو الشخص الذي يخطط للمراجعة ويقوم بإعداد أوراق العمل النهائية وهــو مــراجع معتمد ويطلق عليه قائد فريق المراجعة ، ويجب توافر بعض المتطلــبات الإضــافية في المراجع القائد عن المراجع منها الخبرة والتدريب تتمثل في ٢٥ يوم مراجعة إضافية على الأقل وأن يستكمل برنامج تدريب ٣٦ ساعة تنظمه منظمة مهنية .

٣- العميل Client

الذي يطلب من مؤسسة المراجعة تنفيذ المراجعة والقيام بها ويأخذ أشكال متعددة مثل العميل المحتمل / إدارة المنظمة / إدارة الجودة ...

٤ - المنشأة محل المراجعة (الخاضعين للمراجعة) Auditee

هي المنشأة أو الوحدات التي يتم إخضاعها للمراجعة .

٥- السجل Register

هي المنظمة التي تصدر الشهادة للخاضعين للمراجعة .

٤/٢/٥ توقيت مراجعة الجودة Timing of QA

قد تحدث مراجعة الجودة مرة واحدة أو تكون بمثابة نشاط متكرر اعتمادا عــلى أهــداف ونــتائج كل من المراجعة ونظام جودة المنتج أو الخدمة أو

العمـــليات محل الأهتمام ، ومن الناحية العملية تعتبر كافة مراجعات الجودة مراجعات متكررة للأسباب التالية :-

١- تتطـــلب معظـــم مراجعات الجودة الخارجية بعض أنواع المتابعة ، ففي المدى القصير تشمل المراجعة فحص كيفية تنفيذ أية اجراءات مصحوبة لـــتقييم ملائمتها وفعاليتها ، كذلك اجراء مراجعات دورية للتأكد من عدم انخفاض مستوى النظام .

٢- مـــن الـــناحية العمـــلية تعتبر مراجعات الجودة الداخلية عمليات متكررة تتصف بالدورية وبناء على طبيعة النشاط محل المراجعة وطريقة العمل بالمنشـــأة ورغـــبة العميل ، وقد تتراوح الدورية من اليومية إلى السنوية اعتماداً على وضع المنتج ونظام رقابة الجودة .

٤/٢/٦ موقع مراجعة الجودة Locations of QA

قـــد لا يكـــون مقر الخاضعين للمراجعة الموقع الأكثر فعالية لتنفيذ كافة مظاهـــر وجوانب مراجعة الجودة دائماً. فهناك مرحلتين لتحديد مدى ملائمة النظام وما إذا كان مرضياً هما :

أ- تحديد مدى ملائمة توثيق النظام في ضوء المعايير المرجعية .

ب- تحديد مدى مطابقة الانشطة المختلفة للتوثيق وفاعلية هذا التنفيذ .

فقـــد تكـــون المرحـــلة الأولى أكـــثر فعاليـــة إذا ما نفذت بعيداً عن مقر الخاضعين للمراجعة إذ قد يكون الموقع الأكثر فعالية مكتب المراجعين .

أمـــا تقييـــم مـــدى ملائمـــة المنـــتج أو الخدمة أو العملية فقد يتطلب معدات متخصصة للأختبار قد لا تتوافر في موقع الخاضعين للمراجعة مما قد يتعين معـــه إســـتخدام المراجع معدات مملوكة أو مستأجرة للعميل ، وقد يكون من

الضـــروري الحصول على أدلة إثبات بشأن فاعلية نظام الجودة من العملاء ومســـتخدمي المنتج أو الخدمة أو العملية ، وموقع أداء هذه المراجعات سوف يعتمد على طبيعة الإثبات وعلاقته بالأطراف المهتمة ، كما قد يتطلب الإجراء زيـــارات للموردين والبائعين لتحديد مدى كفاية نظام الجودة في علاقته بهذه الأطراف . كذلك فقد يسبب تواجد المراجعين في موقع العميل إزعاجا .

متابعة مراجعة الجودة Follow-up Audit

يتطلب معيار الأيزو ٩٠٠٠ أن يتم أداء مراجعة الجودة بصفة متكررة، والـــتي تأخذ شكل المراجعة الدورية والهدف من ذلك التأكد والتحقق من أن التوصـــيات والتصرفات المصحوبة قد تم فهمها جيدا وتم أخذها في الحسبان وتم تنفيذها بفعالية .

٤/٢/٨ متطلبات تأهيل مراجع الجودة Certification of Quality Auditor

إن مـــراجعي الجودة الناجحين هم الذين لديهم القدرة على العمل المهني المتخصـــص بكفاءة وفي المواقف المختلفة ، لذا فإنه من المهم أن يتم أختيار مـــراجع الجـــودة بعناية ، وعلى ذلك فمن الهام توافر مجموعة من المقومات الـــتي تؤهله للقيام وإتمام عملية مراجعة الجودة بكفاءة وفعالية ، وتتمثل أهم عناصر هذه المقومات في مؤهلات المراجع وصفاته ، ويعرض الشكل التالي أهم المؤهلات والصفات الواجب توافرها في مراجع الجودة .

صفات وتأهيل مراجع الجودة

المؤهلات العملية والمهنية التخصصية — الصفات

الصفات: الصفات الفنية — الصفات الشخصية

المؤهلات	الصفات الفنية	الصفات الشخصية
المؤهلات (نظام الصناعة /الوثوق /مراجعة الجودة	**المعرفة بالمعايير الفنية**	**سمات شخصية** (علاقات عامة/ الهدوء/ الثقة/ الأمانة/ منظم / الحزم/ . .
الشهادات (هندسة الجودة/ تأكيد الجودة/ مراجعة الجودة)	**المعرفة بمحاسبة التكاليف**	
المعرفة بالمعايير (المعايير الصناعية المحلية والدولية)	**المعرفة بنظم تكاليف الجودة**	**الأستقلال** أن يكون مستقلاً ذهنياً ونفسياً وأن يكون ذلك ظاهراً للأخرين.
المعرفة بالنظم والأنماط الخاصة ونظم وأدبيات الإدارة	**المعرفة بأساليب الأحصاء وأساليب المعاينة والأستنتاج الأحصائي**	**القدرات التخطيطية** (مدرب على تحليل النظم واختيار الأدوات المناسبة ، وأن يكون التخطيط رسمي وموثق ، تفهم نظام جودة العمليات والصناعة والمنتج .
	المعرفة بأساليب التشخيص	
الأخلاقيات الأستقامة والنزاهة والتكامل	**حل المشاكل والصعوبات الفنية**	**القدرة على الأتصال الشفهي والتحريري** المقدرة الأنتقادية واستخدام المنهج الإستقرائى والإستنباطى والبت في الأمور

مما سبق يتضح أنه بجانب مؤهلات المراجع العلمية التقليدية كمراجع حسابات فإنه يجب توافر مجموعة أخرى من المؤهلات والصفات في المراجعة المتخصصة للجودة مما تؤهله إلى مراجعة الجودة . وبصفة عامة يتعين توافر مجموعتين من المعايير التالية في مراجع الجودة :-

أ- معايير شخصية

يجب أن يكون مراجع الجودة :-

١- مهني متخصص وحكيم لكي يؤدي واجبه بثقة وبأمانة وبفعالية .

٢- محايد وغير متحيز في حكمه بين الأطراف المختلفة ويضع الحلول الأفضل بغض النظر عن الأطراف المختلفة .

٣- الوضوح والقدرة على التوصيل الجيد لتقديم المعلومات الدقيقة وتشجيع الأفراد على الأخذ بها .

٤- قوي الملاحظة حتى يستطيع اكتشاف كل الأحداث والحقائق الملائمة .

٥- صبور ولدية القدرة على الفهم والأستيعاب .

٦- دماسة الخلق والتواضع والشعور بالمسئولية .

ب- معايير الخبرة المهنية

غير مطلوب أن يكون المراجع :

١- خبير في العمليات التشغيلية التي يتم مراجعتها .

٢- عضو في قسم إدارة الجودة .

ولكن يجب أن يكون مراجع الجودة لديه الآتى :-

١- إلمام ومعرفة عامة بالصناعة موضع الأهتمام وطرقها .

٢- فهم واستيعاب لمبادئ توكيد الجودة .

٣- التدريب على مهارات المراجعة .

٤- الخبرة بمجالات المراجعة المتخصصة .

٥- بعض الخبرات بمجال الهندسة .

٤/٣ أنواع مراجعات الجودة Types of Quality Audits

يمكـــن تصـــنيف مـــراجعات الجودة إلى عدة أنواع حسب وجهة النظر المتـــبعة، حيـــث يتم تقسيم تلك المراجعات حسب نطاقها، كما يمكن تصنيفها حســـب الطرف القائم بالمراجعة ، أيضاً يمكن تصنيفها حسب درجة تركيزها وتعمقها، كما يمكن تبويب تلك المراجعات حسب رؤية منظمة الأيزو الدولية.

١) أنواع مراجعات الجودة طبقاً لنطاقها

١- مراجعة النظام :- System Audit

تختبر هذه المراجعة وتتأكد من أن نظام الجودة يتوافق ويتسق مع الجزء الملائـــم من ISO 9000 ، هذا وتعتبر مراجعة النظام مزيج من المراجعة المســـتندية والمـــراجعة التـــنفيذية، أو بصورة أخرى مزيج من مراجعة التوثيق Documentation ومراجعة التنفيذ .

٢- مراجعة الجودة الأستراتيجية :- Strategic Audit

تـــتأكد هـــذه المـــراجعة مـــن أن خطط المنظمة الأستراتيجية أخذت في إعتبارها المتطلبات القانونية والبيئية واحتياجات الأمان واحتياجات الجودة في السوق.

٣- مراجعة السياسة :- Policy Audit

تـــتأكد هـــذه المراجعة من أن المنظمة تنطبق السياسات وتحقق الأهداف المرغوبة .

٤- مراجعة التوثيق :- Documentation Audit

تـــتأكد هـــذه المـــراجعة مـــن أن الإجراءات والممارسات الموثقة تطبق السياسات الصحيحة والمتطلبات الملائمة للمعايير المتعارف عليها .

٥- مراجعة الأداء أو التنفيذ :- Implementation Audit

تسعى هذه المراجعة إلى التأكد من أنه تم اتباع الإجراءات الموثقة وأنه لا يوجـــد أي إجـــراء غير موثق تم اتباعه مما قد يؤثر على الجودة ، وهذا النوع يمكن تقسيمه إلى جزئين :-

الأول: تتـــناول الأدارة العـــليا فـــي تطبيقها للخطط الإستراتيجية ، **والثاني:-** يتناول الإدارات الوسطى والدنيا **(فريق العمل)** في تطبيقها للإجراءات.

٦- مراجعة العمليات التشغيلية :- Operating Process Audit

تسعى هذه المراجعة إلى التأكد من أنه يتم رقابة عمليات الإنتاج للمنتجات أو الخدمات من خلال قيود وحدود محددة.

٧- مراجعة المنتج أو الخدمة :- Product or Service Audit

تـــتأكد هـــذه المـــراجعة مـــن أن المنتجات أو الخدمات تحقق المتطلبات والأعتبارات المطلوبة في الجودة.

٢) أنواع مراجعات الجودة حسب القائمين بها

١- مراجعة الجودة الداخلية Internal Quality Control

وهـــي مراجعة تؤديها المنشأة لنفسها وقد تغطي المنشأة بالكامل أو جزء منها وتصنف مراجعة الطرف الأول كمراجعة داخلية .

٢- مراجعة الجودة الخارجية External Quality Control

وهـــي تنقســم إلى نوعين أحدهما يشار إليها بمراجعة الجودة عن طريق طرف ثاني والأخرى يشار إليها بمراجعة الجودة عن طريق طرف ثالث .

أ- مراجعة الجودة عن طريق طرف ثاني Second Part Audit

وهـــي مراجعة تجريها منشأة لمنشأة أخرى مثل المراجعين التي يجريها العميل على المورد وتعتبر مراجعة الطرف الثاني من قبيل المراجعة الخارجية.

ب- مراجعة الجودة عن طريق طرف ثالث Third Part Audit

تــؤدي هــذه المراجعة من خلال منظمة مستقلة (الطرف الثالث) على المــورد كما قد تؤدى بناء على طلب العميل أو بناء على مبادرة من المورد للحصول على شهادة الجودة وهي دائماً مراجعة خارجية .

٣) أنواع مراجعات الجودة حسب درجة تركيزها وتعمقها

يمكن تصنيف المراجعة حسب درجة تعمقها إلى مستويين هما :-

١- مراجعة جودة مبدئية تتميز بأنها غير متعمقة **Shallow Audit**

وتهــدف تلك المراجعة إلى التأكد من وجود نظام جودة موثق، وأن هذا الــنظام قــد تم تصميمه بصورة ملائمة، ويتم إبداء الرأي أو الحكم على ذلك بصـــورة مبدئية من خلال فحص الجودة والتوثيقات المرتبطة بها عن طريق المشاهدة والملاحظة . هذا وغالباً ما تتم هذه المراجعة كتقييم مسبق لتحديد ما إذا كان من الضروري الدخول في المراجعة المتعمقة أم لا .

٢- مراجعة الجودة المتعمقة أو قد يشار إليها مراجعة الألتزام بالجودة **Deep Audit**

حيــث تستهدف هذه المراجعة التحقق من أن الإجراءات التي تم وضعها يــتم اتباعها بالفعل ، وتشمل هذه المراجعة الفحص الفعلي للسجلات ، وملاحظة العمليات التشغيلية والأستفسارات ، والمقابلات الشخصية .

٤) أنواع مراجعات الجودة حسب تصنيف منظمة الأيزو

تجـــدر الإشارة إلى أن منظمة الأيزو الدولية قد صنفت مراجعات الجودة على النحو التالي :-

١- تقييم مدى المطابقة Conformity assessment

يـــتم تطويـــر هذه المراجعة لكل مدخل إداري جديد وذلك أثناء عمليات تطويره ، وبشكل عام يرتكز تقييم مدى المطابقة على كافة الأنشطة التي تؤكد مطابقة المنتجات لمجموعة المعايير بما في ذلك الأختبار وتقييم نظام الجودة على أساس المنتجات والصحة والأمان والمخاطر التي تمثلها، وتجدر الإشارة إلى أن تقييـــم مـــدى المطابقة يمكن أن يتراوح بين نظام ضمان وتأكيد جودة كامل أسترشادا بمتطلبات خاصة إلى الشهادة الخاصة بالمصنع .

٢- مراجعة التلوث

ويهدف ذلك النوع من المراجعة منع أو الحد أو تخفيض التلوث ومحاولة إزالة ذلك التلوث عند المنبع .

٣- مراجعة مدى الكفاية Adequacy audit

عادة ما تكون هذه المراجعة داخلية وتعرف بمراجعة الإدراة أو مراجعة النظام وتتمثل وظيفتها في تحديد مدى مطابقة التوثيق للمعايير العملية.

٤- مراجعة مدى الإلتزام Compliance Audit

تـــؤدي مراجعات مدى الإلتزام بواسطة الشركات التي تسعى إلى تأسيس الحدود التي ينفذ ويطبق خلالها نظام التوثيق ويتبعه الأشخاص ويتم التركيز على النظام أو التشغيل وليس على المنتج .

٥- مراجعة خارجية للجودة :

يمكن أن تكون مراجعة لمدى الكفاية أو مراجعة لمدى الإلتزام ، ويمكن أن تؤدي هذه المراجعة بواسطة الشركات على مورديها .

٦- مراجعة عرضية **Extrinsic Audit**

قد تكون المراجعة العرضية مراجعة كفاية أو مراجعة إلتزام وتؤدي عادة بواسطة طرف ثالث مستقل أو عميل مرتقب لفحص المواد أو مورد المواد .

٧- مراجعة داخلية للجودة

تعتبر هذه المراجعة الأكثر شيوعاً والأكثر أهمية لكافة المراجعات والأيزو ٩٠٠١ ، حيث تتطلب من الشركات أن تراجع نظام الجودة الخاص بها والإجراءات والأنشطة بغرض تحديد ما إذا كانت كافية وتتبع من قبل العاملين، كما يتطلب معيار الأيزو توصيل نتائج المراجعة إلى الإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ الإجراءات المصححة عندما يكون ذلك ضروريا . ويوفر هذا النمط من المراجعات معلومات ملائمة للإدارة تتعلق بنظام الجودة وفاعليته في التوقيت المناسب .

٨- مراجعة المنتج والعمليات

تختبر هذه المراجعة المتخصصة النظام الإجمالي الذي يستخدم في إنتاج السلعة أو الخدمة ويطلق عليها المراجعة الرأسية ولا تختلط مع برنامج فحص معين لبند معين، وقد يكون المراجع من الشركة أو مهني مستأجر أو طرف ثالث ، ومن الأهمية بمكان أن يكون المراجع مستقل وألا يكون له مسئولية مباشرة أو غير مباشرة في المجال الخاضع للمراجعة أو بالأشخاص العاملين به، هذا ويتحقق المنافع التالية للمنشأة إذا ما تم أداء المراجعات بشكل ملائم:-

الـــتوجيه الإداري : توفر المراجعات معلومات ملائمة عن نظام الجودة لفـــريق الإدارة ليقـــوم بالتقييم الملائم ، وقد يكون هذا التقييم من دافع فريق الإدارة أو أحد العملاء أو أحد المنافسين .

التقييم الداخلي : حيث توفر المراجعات مقياس جيد لفعالية نظام الجودة وعلامة قوية للتحسين المستمر مستقبلا.

الـــتقييم الخـــارجي : توفر المراجعات التي تعد كتقييم خارجي تأكيدات وضـــمانات لمعايير الجودة الملائمة والمطابقة والفاعلية بالإضافة إلى توفير شهادة المورد .

٤/٤ علاقة مراجعة الجودة بالمراجعات الأخرى

The Relation Ship Between Quality Audit and Other Audits

٤/٤/١ مراجعة الجودة والمراجعة الداخلية

تمثلت أبرز نتائج الدراسات الميدانية التي تمت على القطاع الصناعي في أنـــه يجب على المراجعة الداخلية أن تغير من دورها ومسئوليتها حتى تتوائم وتســتجيب للــتطورات في إدارة الجودة الشاملة ، كما يجب أن ينصب هذا الـــتغيير على درجة تركيز ونطاق المراجعة الداخلية ، حيث يتم التحول عن المـــراجعة الماليـــة وفحـــص الإلتزام بالرقابة الداخلية إلى التوجيه والتركيز الأساسي على مراجعة نظم الجودة .

كذلك أثبتت الدراسة بأن المراجعين الداخليين في حاجة إلى تدريب وتعليم من أجل تحديد وقياس وتقييم مشاكل الجودة ، حيث يجب أن يكونوا في مواقع مـــتقدمة فـــي الســـلم التنظيمي وذلك لمساعدة المنفذين والمديرين على إيجاد

أسـباب ومصادر المشاكل وتطوير الحلول الملائمة التي تعالج هذه الأسباب بدلا من الأنتظار وعدم التوقع أو المفاجئة بهذه المشاكل .

ومـع المـناداة بتغيير التركيز والنطاق في المراجعة الداخلية، تم اقتراح العديد من الأدوار التي يجب أن تؤديها المراجعة الداخلية في ظل بيئة الجودة الشـاملة ، ومـن أهـم الأدوار المقترحة للمراجعة الداخلية لمراجعة الجودة الأربعة أدوار التالية :-

كمـا يظهـر في الجدول رقم (١) والذي يبين كل سيناريو محتمل لدور المراجعة الداخلية مع التغيرات المطلوبة في حالة كل دور من الأدوار.

سيناريوهات الأدوار المحتملة	التغيرات المطلوبة لكل سيناريو
١- الأسـتقلال مـع الـتركيز على كفاية النظم.	تغيـر بسـيط فـي كل من الدور والتركيز التقليدي .
٢- الأسـتقلال مـع الفحـص المدعـم supportive reviewer .	الـتغير في تركيز التقرير، فيجب أن يكون تقريـر المـراجع الداخلي الآن موجه إلى الشخص الملائم .
٣- المشـاركة participative لتكوين مراجعة مدعمة .	لا يكون مستقلاً بصورة كبيرة، ولكن يجب أن تصـبح وظيفة المراجعة الداخلية أكثر اهتماماً وتدعيماً لتطبيق أفكار الإداريين .
٤- المشاركة المدعمة للتغيير .	لا يكـون مستقلاً بصورة كبيرة ولكن يجب أن تقـود المراجعة الداخلية الإداريين في تحديد وتصميم وتطبيق التغيير .

جدول رقم (١) السيناريوهات المحتملة لدور المراجعة الداخلية في ظل مراجعة الجودة .

٤/٤/٢ مراجعة الجودة والمراجعة الخارجية

تركــز المــراجعة في المقام الأول بل الأعظم منها على هدف المراجعة المالية ، وتعتبر المراجعة المالية أكثر شيوعا بكثير عن مراجعة الجودة ، إلا أنــه هــناك تشابه كبير بين النوعين في المراجعة في المبادئ أكثر منه في التطــبيق ، ويوضـــح جــدول رقم (٢) أوجه التشابه والأختلاف بين هذين النوعين من أنواع المراجعة :-

أوجه المقارنة	المراجعة الخارجية	مراجعة الجودة
١- المفهـــوم والإجــــراءات وخصــــائص	يــتم أداء المراجعة الخارجية المالية عن طريق متخصصين مســتقلين (المــراجعين) عن المنشــأة وإدارتهــا نيابة عن أعضائها (المساهمين) لحماية استثماراتهم ويتسم المراجعين بــأنهم غير خبراء في أعمال الشــركة ولكــنهم خبراء في المســائل المحاسبية وأساليب المراجعة.	يتم أداء مراجعة الجودة عن طريق متخصصــين مســتقلين (مراجعي الجــودة) عــن المنشأة ونيابة عن المستهلكين لحماية جودة مشترياتهم، وليــس مــن الضروري أن يكون مراجعي الجودة خبراء في العمليات الــتي يتم ملاحظتها ، ولكن هناك حاجة إلى معرفتهم وتفهمهم لأهداف أساليب توكيد الجودة.
٢- نطاق عملية المراجعة	لا تستطيع المراجعة الخارجية أو غير ممكن لها القيام بفحص كل الحسابات والسجلات ولكنها تنتقي (تأخذ عينة) من الحسابات والسجلات عشوائيا وتتم مراجعة هذه العينة لتحديد صدقها وما إذا كــان هناك أخطاء أو عدم وجود تناسق مع المجتمع أم لا.	أيضــا لا تستطيع مراجعة الجودة القيــام بفحــص كــل المنتجات أو الأنشــطة ولكــنها تخــتار عيــنة عشــوائية وتقــوم بفحصها لتحديد المعيب أو وجود أي خلل بها .

٣- مسئولية المراجع	المراجعون الخارجيون غير مسئولين عن تصحيح الأخطاء أو المخالفات أو الممارسات الخاطئة، ولكن يتعين عليهم التقرير عنها للغير لاتخاذ التصرفات المطلوبة، ولا يتم عزله إذا قاموا بالإفصاح عن عدم الكفاية أو الممارسة الخاطئة ولكنهم يتعرضون للنقد إذا لم يقوموا بالكشف عن أو الإفصاح عن هذه الأخطاء أو المخالفات الجوهرية.	يتشابه مراجع الجودة مع المراجع الخارجي في هذه المسئولية حيث أنه مسئول عن التقرير عن المواقف التي يمكن أن يصححها غيره، فمراجعي الجودة لا ينصب عملهم على تقديم الموارد لتصحيح مشاكل الجودة، ولكن يجب أن يكونوا قادرين على اكتشاف هذه المشاكل والتقرير عنها .

جدول رقم (٢) المقارنة بين المراجعة الخارجية ومراجعة الجودة

ويتضح من أوجه التشابه السابقة بين النوعين من المراجعة أنه يمكن مراجعة كل أنشطة الجودة وبرامجها ونظمها من خلال المراجعة الخارجية حيث :-

١. أنه يتم أداؤها من خلال مراجعين مستقلين ولديهم مهارات خاصة.
٢. تعتمد عملية المراجعة على المعاينة أو فحص السجلات.
٣. يتم التقرير عن نتائج المراجعة من خلال تقرير المواقف التي يجب أن تتخذ القرارات والتصرفات بشأنها.

إلا أنه يجدر الإشارة الى أن هناك ضرورة هامة لثقل المراجعين الخارجيين بالمهارات الخاصة التي تتطلبها عملية مراجعة الجودة وتأهيلهم

وتدريبهم عمليا ونظريا طبقا لمتطلبات أداء تلك المراجعة مع الإستعانة بعمل الخبراء والمتخصصين المناسبين وفقا للمعايير المقبولة .

٤/٤/٣ مراجعة الجودة والمراجعة الإدارية والتشغيلية

تعــرف ايضاحات مجمع المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة التشغيلية على النحو التالي " المراجعة التشغيلية أو الإدارية هي العملية المنظمة لتقييم فعالية وكفاءة واقتصاديات أعمال التنظيم والذي تقع تحت رقابة وتحكم الإدارة بالإضـــافة إلى الـــتقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم فضلا عن تقديم مقترحات التحسين الممكنة " .

ولقد استخدمت المراجعة التشغيلية في الماضي لتحديد مجموعة الأنشطة المختلفة التي تتضمن تقييم أداء الإدارة أو تخطيط الإدارة ونظم مراقبة الجودة بالإضـــافة إلى تقييم الأنشطة والأقسام التشغيلية ، وكما يشار اسمها فإن هذا الـــنوع من أنواع المراجعة يتعلق بالأعمال غير المالية للشركة ، ويتم إجراء عمـــليات المـــراجعة التشـــغيلية للوحدات بوجه عام عن طريق المراجعيين الداخـــليين إلا أنـــه في بعض الحالات قد يرتبط المراجعون الخارجيون بأداء المراجعة التشغيلية (١) .

هـــذا وتقوم المراجعة التشغيلية على اختبار تأكيدات الإدارة وجمع أدلة الإثبات المرتبطة بها مثلها مثل المراجعة المالية إلا أن التأكيدات المرتبطة بالمراجعة التشغيلية تتعلق باقتصاد وكفاءة وبفعالية العملية كما يتم قياسها عن طريق :-

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفي ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

١. السياسات .

٢. معايير كفاءة أداء العملية .

٣. فعالية تنظيم العملية والقائمين على أدائها .

وفي كثير من الجوانب تعتمد المراجعة التشغيلية دائما على تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة التي تعتبر شائعة في الوقت الحالي .

إن من أهم عمليات المراجعة التشغيلية النمطية هي مراجعة الجودة لتحديد ما إذا كانت الإجراءات المرتبطة باختبار الجودة على المشتريات والعمليات يتم اتباعها وأنها فعالة، ودراسة ما إذا كانت ممارسات الرقابة على الجودة متكاملة مع وظيفة الإنتاج والتصنيع أم لا.

هذا ولقد شاع الأعتراف بأن المراجعة التشغيلية أداة إدارية هامة تتميز بأن لها ذراع طويلة في مجال إدارة الجودة حيث أنها تقوم بالفحص المنظم لأي نظام إداري أو أى جزء من النظام ، حيث يقوم المراجع بتقديم التأكيد الفعلي لفحص ما إذا كانت الأنظمة والممارسات والإجراءات ملائمة للأستخدام وأنها تؤدي بفعالية وتحقق معايير الجودة **ISO 9000** بطريقة صحيحة .

٤/٥ المنهج الشامل لأداء مراجعات الجودة

تتبع مراجعة الجودة مسار تتابعي منظم وتضم مجموعة أو سلسلة من الأنشطة التحضيرية والمستمرة التي تشكل معاً مراحل عملية مراجعة الجودة، ولأن مراجعة الجودة تمثل أحد المتطلبات الخاصة لمعايير الجودة فإنه يجب دراسة متطلبات معايير الأيزو ، بالإضافة إلى الإشارة إلى الأمور العامة التي يجب أن تغطيها إجراءات مراجعة الجودة ، بالإضافة إلى تحديد مراحل أداء عملية مراجعة الجودة .

٤/٥/١ متطلبات معايير الأيزو

حيث أن مراجعة الجودة أحد المتطلبات الخاصة لمعايير الجودة والأيزو فأنه من الملائم التعرض لمعايير الأيزو على النحو التالى :-

١- متطلبات الأيزو ٩٠٠١ / والأيزو ٩٠٠٢

تتمثل المتطلبات الأساسية لهذه المعايير في :-

أ - يجب على العميل أن يطبق نظام شامل لمراجعات الجودة الموثقة والمخططة من أجل التحقق والتأكد من توافق واتساق أنشطة الجودة مع الترتيبات المخططة وكذلك تحديد فعالية نظام الجودة .

ب- يجب توثيق إثبات نتائج مراجعات الجودة .

متطلبات الأيزو ١٠٠١١

يعتبر هذا المعيار منهج تفصيلي للمراجعة وموجه بصفة خاصة إلى مراجعة الطرف الثاني ، ومراجعة الطرف الثالث ، وهذا المنهج سوف يتم التعرض له عند تناول مراحل عملية المراجعة .

٤/٥/٢ الأمور العامة التي يجب أن تغطيها مراحل وإجراءات المراجعة طبقاً للأيزو ٩٠٠٠

لقد تناولت النسخة المعدلة لمعيار الأيزو ٩٠٠٠ التي صدرت في سنة ١٩٩٤ بعض المتطلبات في كل من تخطيط وتنفيذ المراجعة، وطبقاً لهذا المعيار يجب أن تغطي إجراءات مراجعة الجودة النقاط العامة التالية :-

١. إعداد برنامج المراجعة سنوياً .
٢. اختيار المراجعين وقائد الفريق إذا كان ذلك ضرورياً .

٣. تخطيط المراجعة .

٤. إدارة عملية المراجعة .

٥. تسجيل الملاحظات .

٦. تحديد التصرفات المصححة .

٧. التقرير عن نتائج المراجعة .

٨. تطبيق وتنفيذ التصرفات والإجراءات المصححة .

٩. تأييد وتوكيد فعاليات التصرفات المصححة .

١٠. النماذج التي تخطط بها المراجعة .

١١. النماذج التي تسجل من خلالها الملاحظات والتصرفات المصححة .

١٢. أي ملاحظات تحذيرية عن النقاط التي قد تهدد المراجعة ، وتلك الملاحظات المتعلقة بالتصرفات المصححة التي انقضت فترة اتخاذها .

٤/٥/٣ مراحل أداء مراجعات الجودة

بوجه عام توجد أربعة مراحل لأداء عملية مراجعة الجودة تتمثل في الآتي:-

٤/٥/٣/١ التخطيط والإعداد لمراجعة الجودة

من الضروري أن يتم تحديد نطاق وهدف المراجعة ، وتحديد المعيار الذي يتم على أساسه إجراء التقييم وتحديد فعاليته ، علىسبيل المثال الأيزو ٩٠٠٢ ، كما أنه من الضروري تحديد وجدولة المواقع وكذلك تحديد العناصر التي يتم مراجعتها في نظام الجودة وكيف يتم مراجعتها ومتى يتم مراجعتها .

وحتى يتم إدارة المراجعة طبقاً للخطة فيجب أن يشمل الإعداد ما يلي :-

أ- اختيار المراجع أو فريق المراجعة وتحديد القائد .

ب- التعريف بالخاضعين للمراجعة ومكان وتوقيت المراجعة ونطاقها، وكذلك التسهيلات التي سوف يحتاجها المراجعون .

ج- تحديد ودراسة أدلة الإثبات الملائمة للمراجعة (على سبيل المثال، إجراءات التشغيل، توصيات العمل) .

د- إعداد قائمة فحص المراجعة، وتعتبر هذه القائمة ذاكرة مساعدة يعدها كل مراجع ، وتشمل هذه القائمة الأسئلة أو النقاط التي يتم فحصها .

وتتمثل المهمة الأساسية لمراجع الجودة فى تحديد ما اذا كان هناك التزام بالإجراءات المقررة والمستهدفة أم لا .

فتلك المرحلة تتضمن اختيار فريق المراجعة وتخطيط عملية المراجعة وتجميع المعلومات، وتتوقف أنشطة التخطيط على طبيعة المنشأة وشهادة الجودة التي تسعى إلى الحصول عليها ويمكن القول بأن تخطيط المراجعة يبدأ بتحديد مضامينها والتي تتمثل في الآتي :-

١- تحديد هدف المراجعة ويشمل ذلك تحديد الأهداف التي يبتغيها العميل ومدى كفاية وملائمة وفعالية نظام الرقابة الحالى .

٢- تحديد نطاق عملية المراجعة : ويشمل ذلك تحديد القيود المفروضة على عملية المراجعة وما إذا كانت هذه القيود محددة على أساس خطوط الإنتاج أم على اساس المجال أم على أساس العميل أم على أساس النظام أم على أساس المنشأة ، ولأغراض شهادة الأيزو فإن أغلب القيود توضع على أساس تسهيلات الإنتاج .

٣- تحديـــد الإحتياجات من فريق المراجعة مثل عددهم الذي من الملائم أن يتراوح ما بين أربعة الى خمسة أعضاء .

٤- تحديـــد الســلطة والمســئولية حــتى يتمكن المراجع من تحديد شرعية المراجعة.

٥- تحديـــد خطــوط الأتصال المبدئية والتعرف عليها. كما يجب أن يتضمن الخطـــاب التمهيدي (اسم الشركة الخاضعة للمراجعة ، الهدف ، النطاق ، المعيـــار الملائم ، الأنشطة التي يتم مراجعتها ، المستندات المستخدمة ، معلومات عن أعضاء الفريق والجدول الزمني) .

٦- تحديـــد استخدامات قوائم الفحص التي تحقق الأهداف المرجوة منها مثل تصـــحيح هيكل المراجعة وضمان وتأكيد إن المراجعة تغطي المجالات المطلوبة، توفير الأتصال وآلية تسجيل النتائج .

٧- فحـــص مصادر أدلة الإثبات المختلفة ، وكلما زادت المعلومات المتاحة كـــلما ازدادت فرصة التقييم الأفضل لنظام الجودة ، على أن تشمل نطاق أدلـــة الإثـــبات كل من الإثبات المادي (الجاري والتاريخي عن فحص وتفـــتيش وإعـــادة الأختبار والنتائج المعملية وأي توثيق مسجل ، كذلك الملاحظات والوثائق والسجلات ، والمقابلات والأستفسارات.

كما تدخل الأنشطة التالية ضمن مرحلة الإعداد والتحضير :-

تفهـــم المـــوارد المطـــلوبة للمراجعة ، جدولة المراجعة ، تتبع وظائف مـــراجعة الجودة ، تحضير وإعداد وتجميع أوراق العمل لأغراض المراجعة والـــتى تتمثل فى المستندات المطلوبة للتنفيذ الفعال لخطة المراجعة ، ويمكن استخدام المستندات التالية والنماذج التالية أثناء المراجعة :-

نمـــوذج الفشل ، خريطة تدفق العمليات وتحليل الأثر ، خطة الرقابة ، شبكة المســـار الحـــرج ، خريطة مصفوفة المسئوليات ، خرائط السبب والنتيجة ، الإحصائيات المناسبة ، مستندات التخطيط وقوائم الفحص .

كذلـــك مـــن أنشطة الإعداد والتحضير أيضا تحديد إجراءات المعاينة ، وأسـلوب تفسير ملاحظات المراجعة ، وكيفية التقرير عن نتائج المراجعة ، وإجراءات متابعة تنفيذ الإجراءات المصححة .

وتتمثل أهم نتائج مرحلة الإعداد في أربعة عناصر هي :-

تصـــميم وإنشـــاء خطة المراجعة ، تصميم أسئلة قائمة الفحص ، إنشاء خطة عملية للمتطلبات الخاصة بالفحص في المراجعة ، بعض الأفكار الأولية في التقييم .

٢/٣/٥/٤ مرحلة تنفيذ الأداء :

يتضمن أداء وتنفيذ عملية مراجعة الجودة ما يلى :-

أ- الأجتماع التمهيدي أو الأفتتاحي مع الإدارة المسئولة حيث يتم تقديم كافة الأطـــراف المهـــتمة بالمـــراجعة ، وشـــرح هدف المراجعة ، وقبول الخاضعين للمراجعة وتحديد الجدولة الزمنية لعملية المراجعة وتوزيعها ومتابعـــتها وتحديـــد مدى الإستعداد لتقبل المراجعة وتحديد التسهيلات والدعم المادى .

ب- مراجعة الإلتزام مع الإجراءات المقررة وأداء ذلك بصورة مباشرة بقدر الإمكان في المكان مع الأشخاص المطبقين لهذه الإجراءات (تجميع أدلة الإثـــبات الموضـــوعية مـــن خلال الإستفسار ، والملاحظات وفحص السجلات) .

ج- تحديـد توقيـت مقابـلة أعضـاء الفريق في اجتماع يستهدف تلخيص التصرفات المصححة المطلوبة .

د- يـتم عقد اجتماع ختامي مع الإدارة يتم فيه عرض أهم النتائج ، وشرح وتوضيح أي سوء فهم لدى الإدارة عن أي عنصر أو نتيجة .

٤/٥/٣/٣ التقرير والمتابعة :

يتم عرض النتيجة النهائية تفصيلياً في تقرير كتابي ، يشمل في محتوياته النـتائج الـتي تم مناقشتها في الإجتماع الختامي ، كما تتضمن تلك المرحلة أيضاً المتابعة ومراقبة ردود الفعل واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

ففـي هذه المرحلة يتم التركيز على توصيل المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة ، وترتبط تلك المرحلة بالآتى :-

١- إعداد التقرير:-

تحتوي التقارير على نتائج المراجعة ويجب أن تكون مختصرة ، وعادة تذكر النتائج في شكل حالات عدم الإلتزام في ضوء المعيار المقررة في حالة مراجعة الطرف الثالث الذي تنتج الشهادة على أساسه .

أمـا عند مراجعة الطرف الأول والثاني فيتم حالات عدم الإلتزام وعدم الـتطابق مع المعيار وقد يتم إضافة توصيات لتشخيص ومعالجة حالات عدم الإلتزام أو تحسين نظام الجودة .

وتعتـبر الـتقارير المتضـمنة الإجراءات التصحيحية من أكثر التقارير شيوعاً التي يستخدمها المراجع . لتوثيق النتائج أثناء المراجعة ويوجد شكلين أحدهمـا لـلمراجعة الداخلية والأخر للمراجعة الخارجية ، والفرق بينهما أن الأول يتضـمن خانة للتوصيات (تقارير عدم التطابق أو عدم الإلتزام) ، وإذا

تـــم إصدار هذا التقرير فإن على المراجع تقييم فاعلية الإجراء المصحح قبل إنهاء عملية المراجعة ، وأن يفصح في تقريره عن حالات عدم الإلتزام التي تكتشف والتي تصنف إلى حالات عدم إلتزام جوهرية وأخرى بسيطة .

٢- إدارة الإجتماع الختامي :

وهـــو بمـــثابة مؤتمر ما بعد المراجعة ، حيث يجب أن يحضره الجميع بغض النظر عن نتائج المراجعة وتتمثل أهداف هذا اللقاء فى الآتى :-

فحـــص نطـــاق المـــراجعة وحدود المراجعة ، وعرض وتقديم ملخص النـــتائج، تمييـــز كافة الإجراءات المطبقة ، توضيح وبلورة التفاصيل وتأكيد النـــتائج والإعلان عن استحقاق واستيفاء متطلبات التسجيل ، وتقديم وعرض تقرير المراجعة وشرح توقيت المتابعة والردود .

٣- المتابعة والتصحيح :

تشـــمل ردود الفعـــل الناتجة عن التقرير ومجموعة الوثائق ، ويجب أن يركز ختام مراجعة الجودة على أربعة مجالات خاصة هي :-

١. تقييـــم حالات عدم الإلتزام والإجراء المطلوب وتحديد مسئولية المراجع القائد بالإضافة الى تقييم ردود واستجابات الخاضعين للمراجعة .
٢. متابعة الإجراء المصحح .
٣. الإحتفاظ بمستندات المراجعة .
٤. الأتصال بالإدارة .

الفصل الخامس

المراجعة الإجتماعية

الفصل الخامس

المراجعة الاجتماعية

Social Audits

٥/١ تطور أهمية وحتمية ومفهوم المراجعة الاجتماعية ومتطلباتها .

٥/١/١ تطور أهمية المراجعة الاجتماعية (أو المحاسبة الاجتماعية) .

٥/١/٢ حتمية القياس والتقرير عن الأداء الاجتماعى (المحاسبة الاجتماعية) .

٥/١/٣ مفهوم المراجعة الاجتماعية وأهدافها .

٥/١/٤ متطلبات المراجعة الاجتماعية .

٥/٢ علاقة المراجعة الاجتماعية بالمراجعة المالية والإدارية وموقعها بين المراجعة المالية والخارجية .

٥/٣ مشاكل أداء المراجعة الاجتماعية .

٥/٤ تحديد أنشطة ومجالات الأداء الاجتماعى وقياسها .

٥/٤/١ حصر أنشطة الأداء الاجتماعى .

٥/٤/٢ القياس المحاسبى للصفقات الاجتماعية .

٥/٥ إعداد التقارير المحاسبية عن نتائج الأداء الاجتماعى .

٥/٥/١ حالة الدمج بين التقارير الاجتماعية والمالية والاقتصادية .

٥/٥/٢ حالة الفصل بين التقارير المالية والاجتماعية .

٥/٥/٢/١ تقارير وقوائم وصفية غير رقمية .

٥/٥/٢/٢ تقرير النشاط الاجتماعى .

٥/٥/٢/٣ قوائم ترتكز على قياس التكاليف الاجتماعية فقط .

٥/٥/٢/٤ قوائم تستند على القياس النقدى للعوائد والتكاليف الاجتماعية .

٥/٦ إجراءات فحص الانشطة الاجتماعية.

٥/٦/١ أساليب الحصول على أدلة الاثبات .

٥/٦/٢ خطوات فحص الأداء الاجتماعى .

٥/٦/٢/١ إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه العاملين .

٥/٦/٢/٢ إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه العملاء .

٥/٦/٢/٣ إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه المجتمع .

٥/٦/٢/٤ إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه الملاك .

٥/٧ إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية.

٥/٨ ملحق – تشريعات الأداء الاجتماعى لمنظمات الاعمال فى مصر.

٥/١ تطور أهمية ومفهوم المراجعة الاجتماعية ومتطلباتها

٥/١/١ تطور أهمية المراجعة الاجتماعية

Evolution of Social Responsibility

لـــم يكن اصطلاح المسئولية الاجتماعية أحد المصطلحات المستخدمة فى الفكر المحاسبى قبل عام ١٩٢٣ ، حيث ورد هذا الاصطلاح لأول مرة عندما تـــم الإشـــارة إلى أن مســئولية أى منظمة هى بالدرجة الأولى هى مسئولية اجـــتماعية وأن بـــناء أى منظمة واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفى مسئولياتها الاجتماعية عند قيامها بأداء وظائفها المختلفة .

ولقد كان من نتيجة الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية **Social Responsibility** للمنظمات وما تبعة من ظهور المحاسبة الاجتماعية **Social Accounting** كأداة لقياس الأداء الاجتماعى لتلك المنظمات وإعداد التقارير والقوائم الاجتماعية أن نـــبعث الحاجة إلى إيجاد وسيلة للتحقق وتقييم ذلك الأداء بصورة مستقلة عن الأداء الاقتصـــادى للمـــنظمات ، ولذلـــك تضافرت عدد من العوامل للمطالبة بإيجـــاد مفهـــوم جديد للمراجعة تحكمه مجموعة من المعايير لغرض فحص وتقييـــم الجـــانب الاجـــتماعى لأداء المـــنظمة ، وقد أطلق على ذلك المفهوم المراجعة الاجتماعية **Social Auditing** .

وقـــد أجريت فى عام ١٩٧٦ دراسة بهدف تحديد تطور اتجاهات استجابة مـــنظمات الأعمـــال الأمـــريكية لمسئولياتها الاجتماعية ، وقد أسفرت نتائج الدارسة عن أن نسبة ٩٠% من مجموع كبرى الشركات الأمريكية تقوم بتعيين مدير مسئول أو لجنة على مستوى عالى لتولى مسئولية تخطيط وتنفيذ ومتابعة الأداء الاجتماعى للمنظمة .

وفى عــام ١٩٧٧ اســتهدفت دراســة أخــرى قياس مدى إفصاح بعض القطاعــات الاقتصــادية الأمريكية عن بيانات تعكس أدائها الاجتماعى ، وقد أظهــرت الدارســة أن ٩٠% مــن بين الشركات التى شملتها العينة قد قامت جميعا بالإفصاح فى تقاريرها السنوية عن بيانات تفيد وفائها فى أشكال مختلفة لمسئولياتها الاجتماعية .

نــتيجة لذلــك قــد نادت الكتابات والأبحاث بضرورة أن تتضمن بعض الــتقارير الماليــة المنشورة إلى جانب نتائج الأداء الاقتصادى للمنظمة نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعى لها .

حيــث تم الإشارة إلى أن مهنة المحاسبة عليها أن تغير من اتجاهاتها التقليدية وأن تهتم بمساعدة المجتمع فى التعرف على الأداء الاجتماعى للمنظمات .

كما تم التأكيد على أن دفاتر منظمات الأعمال بأداء مسئولياتها الاجتماعية والــتقرير عن نتائج ذلك الأداء الاجتماعى هو فى حقيقة الأمر البديل الوحيد المتاح لمنظمات الأعمال لتحقيق أهدافها الاقتصادية التقليدية ، على اعتبار أن أعــلام أفــراد المجتمع بنتائج ذلك الأداء إنما يعنى فى النهاية خلق نوع من التناغم بين الإيقاع الاقتصادى للمنظمة وبين توقعات المجتمع منها .

وقــد شــكلت لجــنة ســميت باسم لجنة المحاسبة عن الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال عن طريق الجمعية القومية للمحاسبين بهدف وضع الأسس اللازمــة لإقامة نظام محاسبى لمجالات الأداء الاجتماعى ، وقد حددت اللجنة أربعة مجالات للأداء الاجتماعى هى :

١- تفاعل أو تلاحم المشروع مع المجتمع .

٢- تنمية الموارد البشرية .

٣- المساهمة فى تنمية الموارد الطبيعة والبيئية .

٤- الارتقاء بمستوى جودة السلع أو الخدمات المقدمة .

كذلـك فقد شكلت جمعية المحاسبين الأمريكية أربعة لجان رئيسية لوضع إطار لقياس الأداء الاجتماعي على النحو التالي :-

١- لجنة قياس فاعلية البرامج الاجتماعية

وقد استهدفت إعداد تقرير عن المضمون والتأثير المحاسبى لعملية إدماج الإحصاءات غير المالية فى النظام المحاسبي لإمكان قياس وتقييم مدى فاعلية الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال .

٢- لجنة التأثير البيئى لسلوك منظمات الأعمال

وقـد اسـتهدفت الوصول إلى مقاييس عملية يمكن استخدامها فى التقرير عن سلوك المشروع على البيئة المحيطة ، بحيث تكون تلك المقاييس بمثابة حلقة اتصال بين المشروع والأطراف المعنية بآثار ونتائج الأداء الاجتماعى للمشروع .

٣- لجنة قياس التكلفة الاجتماعية

وقـد استهدفت تحديد مجال أو أكثر من المجالات المحاسبية الأكثر أهمية فيما يتصل بمشكلات قياس التكلفة الاجتماعية وإعداد قائمة بالبدائل التى يمكن استخدامها بمعرفة القائمين بالتدريس والباحثين بالجامعات .

٤- لجنة التكلفة الاجتماعية

وقد استهدفت محاولة الوصول إلى تحديد واضح لمفاهيم التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعى كجزء أساسى من نظام متكامل للمحاسبة الاجتماعية .

وقد تم تشكيل لجنة بمعرفة المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بهدف وضـع نظـام أمثل لقياس الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال ، وقد انتهت اللجنة إلى تحديد ستة مجالات للأداء الاجتماعى للمنظمة هى :-

١- مجال البيئة .

٢- مجال الموارد غير المتجددة .

٣- مجال الموارد البشرية .

٤- مجال الموردين غير المتجدده .

٥- مجال العملاء والمنتجات .

٦- مجال المجتمع .

٥/١/٢ حتمية القياس والتقرير عن الأداء الاجتماعى (أو المحاسبة الاجتماعية)

تعرف المحاسبة الاجتماعية بأنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة .

من ذلك التعريف يمكن تحديد أهداف المحاسبة الاجتماعية على النحو التالى :-

١- تحديد وقياس صافى المساهمة الاجتماعية للمنظمة دوريا عن طريق مقابلة التكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية .

٢- توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبى إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة .

٣- إمكانية تقييم الأداء الاجتماعى للإدارة بالشكل الذى يمكن مع تقييم الأداء الاقتصادى تقييم الأداء الشامل للمنظمة .

حتى توضح الأهداف السابقة موضع التنفيذ فأن الأمر يتطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستحدثة على النحو التالى :-

١- الصفقة أو العملية الاجتماعية Social Transaction

يقصـــد بهـــا تلك الأنشطة ذات المضمون الاجتماعى التى لا يترتب على حدوثها أى آثار اقتصادية ، على سبيل المثال يعتبر النشاط الخاص بالحد من التلوث بمثابة صفقة اجتماعية يترتب عليها عائد اجتماعى للمجتمع .

٢- العائد الاجتماعى Social Benefits

يقصـــد بـــه الآثار الموجبة الخارجية للمنشأة ، أو التخصيص الحادث فى الآثـــار الســلبية الخارجية لها ، مثال ذلك الآثار الناجمة عن تقليل الضوضاء الخـــاص بتشـــغيل الالات لإحدى المنظمات يعتبر عائد اجتماعى يعود على المجتمع .

٣- التكاليف الاجتماعية Social Costs

هى الأعـــباء الماليـــة التى تنفقها المنشأة بدون حصول المنشأة على أى منفعة أو عائد اقتصادى مباشر مقابلها ، حيث يتم إنفاقها نتيجة لالتزام المنشأة لـــبعض المسئوليات الاجتماعية أو تطبيقا لقوانين تفرضها الحكومة على سبيل المثال تكاليف منع التلوث .

٤- الدخل الاجتماعى Social Income

صـــافى المساهمة الاجتماعية الفترية للمنظمة الناتجة عن إجراء المقابلة المحاسبية بين العوائد والتكاليف الاجتماعية .

٥- الأطراف الاجتماعية المستفيدة Interested Social Parties

هى تـلك الطوائـف الـتى يفترض ارتباطها بالمنظمة بموجب عقد اجتماعى افتراضـى ، وتتمثل فى الموارد البشرية الداخلية والموارد البشرية الخارجية والبيئة المحيطة بالمنظمة لوجود مسئولية اجتماعية من قبل المنظمة تجاه تلك الأطراف .

٦- الحق الاجتماعى Social Right

يقصـد به التغيرات الإجمالية فى المطالب التى يفترض أن يمتلكها كل طرف مـن الأطراف الاجتماعية المستفيدة ، على سبيل المثال التغير فى مطالب الموارد البشرية الخارجية تجاه تحسين أمان المنتج من الحقوق الاجتماعية .

٧- صافى الأصول الاجتماعية Net Social Worth

يقصـد بها اجمالى المساهمة غير السوقية نحو رفاهية المجتمع مطروحا مـنها الـنفاذ غيـر السـوقى المجتمع خلال عمر المنظمة . فالآثار الموجبة الخارجية للمنشأة تزيد من قيمة أصولها الاجتماعية (كرصف طريق أو الحد مـن التـلوث) وكذا الآثار السلبية الخارجية للمنشأة التى تستنفذ من أصولها الاجتماعية (كإلقاء المخلفات فى أحد المجارى أو أحداث ضوضاء) .

٥/١/٣ مفهوم المراجعة الاجتماعية وأهدافها The Defintion and goals of Social Auditing

لقـد تزايد الاهتمام بالمراجعة الاجتماعية خلال السبعينيات حيث اجتمعت الكـتابات عـلى ضـرورة إيجاد مفهوم واضح للمراجعة الاجتماعية ، حيث ركـزت بصـفة خاصة على إيجاد نوع من التقييم للأداء الاجتماعى للمنظمة باستخدام المراجعة الاجتماعية .

وفى دراسة عن توقعات منظمات الأعمال حول مستقبل المراجعة الاجتماعية أفاد ٤٦% من مديرى الشركات الأمريكية محل الاستقصاء بأنهم يعتقدون أن منظماتهم سوف تكون ملزمة مستقبلا بعمل مراجعة اجتماعية .

بدأت المراجعة الاجتماعية كعلم جديد تحتل أهميتها كنشاط لازم للتحقق من وفاء منظمات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية ، وبدأت الجهود العلمية للباحثين بوضع أصول وقواعد مهنية لازمه لكيفية مراجعة الأداء الاجتماعى وتقيميه بطريقة موضوعية محايدة لسلامه ما يتم الإفصاح عنه من نتائج .

وقد عرفت المراجعة الاجتماعية بأنها عبارة عن :-

" فحص وتقييم فنى منظم وحيادى للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعى للمنظمات والذى يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادى لها بغرض التحقق من مدى صدق وعدالة تعبير القوائم الاجتماعية عن المعلومات المرتبطة بمدى تنفيذ المنظمات للمسئولية الاجتماعية لها ومدى مساهمتها فى الرفاهية العامة للمجتمع خلال فترة معينة ، وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنية داخل المجتمع " .

ومن ذلك التعريف يتضح أهداف المراجعة الاجتماعية على النحو التالى :-

١- إجراء الفحص الفنى المحايد للبيانات المحاسبية الاجتماعية للمنظمة التى تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم أو التقارير بغرض التحقق من جديتها وصدق ودقة المعلومات التى تعبر عن المسئولية الاجتماعية التى تلتزم بها إدارة التنظيم وتهم الطوائف الاجتماعية المستفيدة .

٢- إبداء الرأى الفنى المحايد فى مدى تعبير القوائم الاجتماعية للمنظمة على نتيجة النشاط الاجتماعى لها عن الفترة المحاسبية محل القياس بالإضافة إلى مركزها الاجتماعى فى نهاية تلك الفترة حتى يمكن

نشرها للجمهور وتكون محل اتخاذ القرارات ، ويترتب على المراجعة الاجـتماعية إضفاء الثقة على القوائم الاجتماعية التى تمثل مخرجات المحاسبة الاجتماعية .

٣- تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة ممثلة فى أدائها باعتبارها تمثل مصالح المجـتمع فى المـنظمة أسـوة بتقييم الأداء الاقتصادى المالى فى ظل المـراجعة الماليـة التقليدية ، ويترتب على ذلك تركيز الاهتمام على الأنشطة الاجتماعية وتأثيراتها من قبل متطلبات منظمات الأعمال .

٤/١/٥ متطلبات المراجعة الاجتماعية The Requirements of Social Anditing

أن تـنفيذ عملية المراجعة الاجتماعية لأغراض تحقيق الأهداف المرتبطة بها يتوقف على بعض المتطلبات التى تعتبر حجر الزاوية لها هى :

١- ضـرورة توافر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية تمارسها المنظمة محل المراجعة ، بهدف تحقيق أهداف الأداء الاجتماعى على النحو التالى :-

أ- أهداف الأداء الاجتماعى تجاه العاملين :

تتبـلور المسـئولية الاجـتماعية من خلال العمل على توفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة من الولاء والانتماء من قبل العاملين تجاه المنظمة.

ب- أهداف الأداء الاجتماعى تجاه العملاء :

تتبلور تلك المسئولية الاجتماعية من خلال الالتزام بتوفير كافة الظروف الملائمة لخلق وتعميق حالة من الإشباع والرضاء عن السلع والخدمات المقدمة للعملاء ، والرضاء عن السلع والخدمات المقدمة للعملاء .

ج- أهداف الأداء الاجتماعي للمجتمع :

تتبلور المسئولية الاجتماعية من خلال بذل كافة الجهود لتكوين صورة ذهنية طيبة لدى أفراد المجتمع أو تكوين صورة طيبة للمنظمة يقبلها الرأى العام للمجتمع .

د- أهداف الأداء الاجتماعي تجاه الملاك :

يتبلور الهدف فى حالة الملكية الخاص فى بذل كافة الجهود لتحقيق العائد المناسب على رأس المال المستمر ، أما فى حالة الملكية العامة يتمثل الهدف فى بذل كافة الجهود لتحقيق ما ترقى إليه الدولة من التدخل فى ذلك النشاط .

٢- ضرورة توافر نظام للمحاسبة الاجتماعية يهدف أساساً إلى قياس وتوصيل البيانات الخاصة بالنشاط الاجتماعي للمنظمة لمختلف الطوائف الاجتماعية .

٣- ضرورة توافر معايير محدده لقياس الأداء الاجتماعي ونصوص تشريعية ملزمة للقياس والتقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي .

٤- ضرورة وجود أفراد ذوى كفاءة عالية للقيام بالمراجعة الاجتماعية يتوافر لهم الاستقلال والتأهيل والخبرة اللازمة .

٥- أهمية وجود معايير وإجراءات لقياس ومراجعة تلك الأنشطة الاجتماعية ، بالإضافة إلى حتمية وجود معايير متفق عليها يمكن على أساسها تقييم تلك الأنشطة للحكم على مدى فعاليتها وكفاءتها .

٦- ضرورة وجود اهتمام من قبل المجتمع والأطراف المستفيدة والتى تمثل كافة اطراف بيئة الاداء التى تشير الى الاجتماعى حتمية المراجعة الاجتماعية ، وتتمثل تلك الأطراف محل الأداء الاجتماعى فى المجموعات الأربعة التالية :-

أ - جميع العاملين بالمنظمة بعض النظر عن مواقعهم ونوع وطبيعة عملهم .

ب- جميع العملاء أو الأفراد المستهلكين أو المستفيدين مما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات .

ج- أفراد مجتمع المنظمة الذى تعمل خلاله .

د- مـــلاك المنظمة أو أصحاب رأسمالها سواء أكانت المنظمة مملوكة ملكية خاصة أو عامة .

٥/٢ علاقة المراجعة الاجتماعية بالمراجعة المالية والإدارية وموقعها بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية :

تعتــبر المـــراجعة الاجتماعية تأكيداً عملياً على تطبيق العلوم المحاسبية لخدمة المجتمع لارتكازها على المسئولية الاجتماعية تجاه المجتمع .

فأذا كانت المراجعة المالية **Financial Audit** تهتم بإبداء رأى حيادى عن مـــدى صـــدق وعدالة تعبير القوائم المالية عن المركز المالى للمنظمة ونتيجة أعمالهـــا وتدفقاتها النقدية مستخدمة فى ذلك معايير المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة المتعارف عليها بهدف تقييم الأداء المالى والمحاسبى للمنظمة، وإذا كـــانت المراجعة الإدارية أو التشغيلية **Managerial or Operational Audit** تمـــتد لتغطى تقييم الكفاءة الداخلية للإدارة فى ممارسة وظائفها المختلفة فأن المراجعة الاجتماعى **Social Audit** تلقى الأضواء على أداء المنظمة من وجهة نظـــر المجـــتمع ككـــل ، وذلك اعتماداً على معايير متعارف عليها تعبر عن المتغيرات التى تعمل من خلالها المنظمة وتتلائم مع المراجعة الاجتماعية .

وإذا كـــانت مســـئولية قيـــاس وتوصـــيل نتائج الاثار الاجتماعية لنشاط المـــنظمات تكون من صميم عمل المحاسبة الاجتماعية ، فأن مسئولية التحقق من صحة وسلامة ودقة بيانات النشاط المحاسبى الاجتماعى تكون من صميم عمل ووظيفة المراجعة الاجتماعية .

تختص المراجعة الاجتماعية بمراجعة الأداء المحاسبى الاجتماعى للمنظمة فى الوقت الذى تختص فيه المراجعة المالية بمراجعة الأداء المحاسبى والاقتصادى للمنشأة .

يمكن القول بأن نطاق المراجعة الاجتماعية لا يقف عند فحص دفاتر ومستندات وسجلات المنظمة وإبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم الختامية، بل يتعدى ذلك إلى ما هو ابعد وهو مجال المسئولية الاجتماعية التى يتضمن أنشطة اجتماعية مختلفة ، وبالتالى فهى لا تركز فحسب على مجرد النواحى المالية كما هو الحال فى المراجعة المالية .

من هنا فأن ممارسة المراجعة الاجتماعية داخلياً يكون بشكل محدود جداً ويمكن أن يقوم بها المراجع الداخلى بالمنظمة ضمن عمله المعتاد من زاوية تحقيق الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية للتأكد من مدى صحتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها أو من زاوية مراجعة دفاتر وسجلات المنظمة المرتبطة بالنشاط الاجتماعى للتأكد من صحة ودقة البيانات التى تتضمنها .

أما الممارسة الفعلية ذات الطبيعة المميزة للمراجعة الاجتماعية فيجب أن تكون من جهة خارجية عن المنظمة ويرجع ذلك لأسباب عديدة أهمها ما يلى :-

١- حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة بالنسبة للنشاط الاجتماعى على نتائجها .
٢- حتى تساعد إدارة التنظيم ذاتياً على تحديد الرؤية الصحيحة بالنسبة لمسئوليتها الاجتماعية بعيداً عن أى مؤثرات مادية أو معنوية داخل المنظمة .
٣- حتى يتأكد من خلالها إمكانية تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة بالصورة التى تتطلبها المراجعة الاجتماعية .

لا شك أن ممارسة المراجعة الاجتماعية حين تقتصر على جهة خارجية عن المنظمة سيمكنها من تحديد إلى اى مدى التزمت المنظمة بتنفيذ

المســئوليات الاجتماعية التى تقع على عاتقها أمام المجتمع بأطرافه المستفيدة المختلفة ، وإلى أى حد تم الالتزام بالخطة الاجتماعية فى المنظمة التى يرتقب الجمهور نتائج تنفيذها .

فالمراجعة الاجتماعية أذن هى مراجعة خارجية فى المقام الأول ومن ثم فــهى تــتم لمصلحة المجتمع ككل بما فى ذلك إدارة المنظمة ذاتها وأصحاب المصالح الخاصة الأخرى .

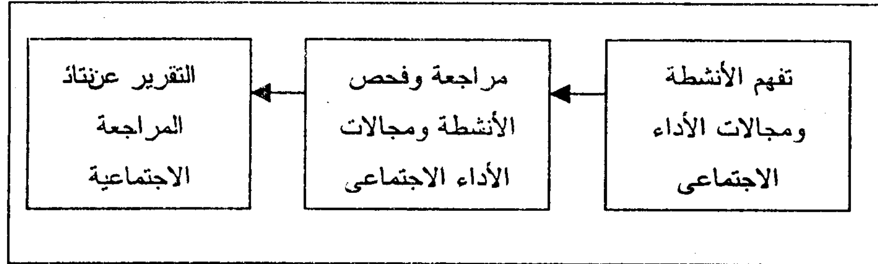
٥/٣ مشاكل أداء المراجعة الاجتماعية

تستلزم المراجعة الاجتماعية تحديد الأنشطة الاجتماعية وفحصها وإعداد التقرير المرتبط بنتائج مراجعة الأداء الاجتماعى والذى يتضمن رأى المراجع عما إذا كانت المعلومات التى تتضمنها القــوائم الاجتمــاعية تعطى صــورة صادقة وعادلة عن الأداء الاجتماعى للمنظمة .

ويوضح الشكل التالى رقم (٥/١) مراحل أداء المراجعة الاجتماعية

شكل رقم (٥/١)

مراحل أداء المراجعة الاجتماعية



بوجـــه عـــام مازال الإطار العام للمراجعة الاجتماعية لم يتشكل بعد أو تتضـــح ملامحه أو أبعاده بشكل قاطع ، ولذلك توجد عديد من المشكلات التى تواجه أداء المراجعة الاجتماعية لعل أبرزها ما يلى :-

١- أن المفاهيم والمتغيرات الأساسية للمسئولية الاجتماعية لم تتحدد بشكل قاطع :

لــم تــتحدد أو تتبلور المفاهيم والمتغيرات الأساسية التى تشكل أبعاد الإطار الفكـــرى للمســـئولية الاجـــتماعية وبالتالى المراجعة الاجتماعية ، ويؤكد ذلك ما أشـــارت إليـــه أدبيات المراجعة بأنه على الرغم من كل الاهتمام الذى حظى به موضــــوع المســـئولية الاجتماعية من قبل الباحثين والتنظيمات المهنية الأمريكية، فـــأن الحقيقة المؤكدة أن عملية الوصول إلى معايير دقيقة لقياس عائد الوفاء بتلك المســـئولية هى عمـــلية مازال يحيط بها الكثير من الصعوبات والجدل والاجتهاد نظراً لعدم الاتفاق بشكل دقيق حول أبعاد محددة لتلك المسئولية الاجتماعية .

ولاشـــك أن عـــدم القـــدرة عـــلى الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية المسئولية الاجتماعية وحقيقة أبعادها إنما يعنى عدم القدرة على تحديدها بشكل دقيق ، وبالتالى فهناك صعوبة فى قياسها أو مراجعتها بشكل موضوعى دقيق.

٢-أن المشكلات والقيم والتدفقات تختلف من مجتمع لاخر :

فـــفى الـــبلاد المتقدمة مثل المجتمع الأمريكى أو الفرنسى توجد مشكلات اجـــتماعية فريدة مثل التفرقة العنصرية بسبب اللون ، مشكلة اللون ، مشكلة الإجهاض غير المشروع ويتوقع أفراد تلك المجتمعات من منظمات أعمالهم أن يكون لها دور فى حلها أو المساهمة فى التخفيف من حدتها إلا أن تلك القضايا الاجـــتماعية لا وجود لها على الإطلاق كمشكلات اجتماعية يتوقع المصريون

أن يكـــون لهـــم دور فى حـــلها ، وعلى العكس فأن تقديم المنظمة التسهيلات اللازمة لأداء مناسك الحج أو العمرة وزيارة الأماكن المقدسة أو المساهمة فى حـــل مشاكل الإسكان أو الموصلات أو محو الأمية أو زيادة النسل ما هى إلا أمثـــلة لقضــــايا اجتماعية تتفق مع مشكلات وتوقعات أفراد المجتمعات النامية عـــلى ســـبيل المثال فى مصر من منظمات الأعمال وهى ليس لها وجود فى المجتمعات المتقدمة .

أن الاخـــتلاف فى صيغ قيم ومفاهيم ومشكلات وتوقعات كل مجتمع بذاته إنما يولد اختلافا مباشراً فى المسئوليات الاجتماعية لمنظمات الأعمال فى كل مجتمع ، وبالتالى تختلف حتماً وبالضرورة مجالات المراجعة الاجتماعية فى كل مجتمع بذاته .

٣- أن المشكلات الاجتماعية تتسم بالحركية :

مما يزيد من صعوبة تحديد إطار عام للمسئولية الاجتمـــاعية وبالتـــالى الإطـــار العـــام للمراجعة الاجتماعية أن تلك التوقعات والمشكلات ليست لها صـــيغة الثبات أو الجهود حيث تتسم بالحركية وبالتالى يصبح من الصعب أو من غير المنطقى تحديد مجموعة ثابتة من الأنشطة الاجتماعية يمكن أن يقال فيها أنها التزام بمسئولية اجتماعية كفيله إذا ما أوفت بها المنظمة بأن تسهم فى حل المشكلات الاجتماعية السائدة فى كل مجتمع فى كل زمان .

أن الطبيعة الحركية الديناميكية للمشكلات الاجتماعية أنما تعنى عدم مقدرة مـــنظمات الأعمــــال على التعامل معها ، إلا عن طريق أنشطة اجتماعية لها صــــفه الحركة والتغير المستمرين ، وكلما كانت الأنشطة الاجتماعية متغيرة أصبحت عملية مراجعة الأداء الاجتماعى لتلك الأنشطة أكثر صعوبة وتعقيداً .

٤- مشاكل تحديد القائمين بعملية المراجعة الاجتماعية وحتمية تمتعهم بمهارات وخبرات متخصصة :

أن الممـــارس لعمـــلية المراجعة الاجتماعية يجب أن يكون ملماً بنواحى معرفة عديدة تتصل بمختلف مجالات المسئولية الاجتماعية وتتفق مع الطبيعة المميـــزة للأنشطة الاجتماعية ، وتتمثل تلك النواحى فى الصحة العامة وعلم الـــبيولوجى وعـــلم الإحصاء والنواحى القانونية والتشريعات العمالية والبيئية بجانب الخبرة بالمحاسبة والمراجعة .

مـــن هذا المنطلق تبدو حكمه وجهة النظر التى تحبذ استخدام فكرة نظام الفـــريق فى المراجعة الاجتماعية باعتبارها من أفضل الوسائل التى يمكن أن تحقق تنفيذ تلك المراجعة على أعلى مستوى . على أن يتكون ذلك الفريق من مجموعة أفراد متخصصين ذوى خبرة عملية وتأهيل علمى فى مجالات أنشطة المســـئولية الاجـــتماعية حـــتى تمكنهم من الخوض فى مجالات قياس العوائد والتكاليف الاجتماعية وتقييم أنشطة الرفاهية العامة للمجتمع ومجالات التلوث وإدارة المـــوارد البشـــرية ، إزاء ذلـــك يتضمن فريق المراجعة الاجتماعية بالإضافة إلى ما يتضمنه قسم خاص بالاستشارات المتخصصة يضم عدداً من الخبراء فى الاقتصاد والتلوث ومشاكل البيئة وعلم الاجتماع والعلاقات العامة والصـــناعة التى تنتمى إليها المنظمة محل المراجعة والصحة العامة والعلوم الطبيعية والكيمائية والهندسية على أن يرأس ذلك الفريق المراجع الاجتماعى الذى يتعين أن يتوافر فيه مستوى عالى من المعرفة العلمية والعملية .

٥- مشاكل قياس التكاليف والعوائد الاجتماعية :

فضلا عن مشكلة وجود معايير اجتماعية تلائم القياس المحاسبى بالإضافة إلى مشاكل التقرير المحاسبى عن النشاط الاجتماعى وينبغى التوصل إلى اتفاق حول معايير متعارف عليها تمكن من :-

أ- قياس تكلفة ومنافع برامج الأداء الاجتماعى .

ب- قياس مدخلات ومخرجات برامج العمل الاجتماعى ومقابلة ذلك بمعايير محدده مسبقاً .

ج- تصميم تقرير معيارى عن الأداء الاجتماعى .

د- تقييم الأداء بتحديد كفاءة وفعالية تنفيذ المنظمة للبرامج الاجتماعية .

٦- تحديد الجهة التى تعين القائم بالمراجعة الاجتماعية وتدفع أتعابه ويقدم إليها تقريره :

عادة ما يتم تنفيذ المراجعة الاجتماعية عن طريق فريق عمل يتضمن عدد من الخبراء على أن يرأسه مراجع قانونى ، ويتميز ذلك الفريق بأنه مستقل عن المنشأة ، مع مراعاة أن يكون ذو تأهيل وتخصص كافى فى مختلف المجالات (الهندسة والاقتصاد والصحة العامة والكيمياء ...) .

وتثار مشكلة فى الجهة التى تقوم بتعيين المراجع وتحدد أتعابه بصفة خاصة نتيجة عدم وجود إلزام قانونى على المنشأت بالقيام بمراجعة اجتماعية، وبالتالى فأن المشكلة الواضحة هنا فيمن يطلب خدمات المراجعة الاجتماعية ويستفيد بها ، وفى حالة وجود ذلك من الذى يعين المراجع ويحدد أتعابه .

ويمكن القول بأن المستفيد من المراجعة الاجتماعية هو مختلف طوائف المجتمع بصفة عامة ، ولا شك أنه من غير المنطقى أن تقوم تلك الطوائف بتعيين المراجع وتحديد أتعابه وبنفس الطريقة فأن الجهة التى يقدم إليها تقرير المراجعة الاجتماعية هى مختلف طوائف المجتمع .

٥/٤ تحديد أنشطة ومجالات الأداء الاجتماعى وقياسها

٥/٤/١ حصر أنشطة الأداء الاجتماعى

ويتم تحديد تلك الأنشطة فى ضوء دراسة وتحليل الأنشطة الاجتماعية التى تقوم بها المنظمة ، وتحديد الاثار الخارجية السالبة والموجبة ، ويتطلب ذلك القيام بالاتى :-

١- إجراء حصر بجميع الأنشطة ذات الأثر الاجتماعى التى يمكن أن تقوم بها المنظمة .

ويتم ذلك من خلال قائمة تقسم حسب مجالات المسئولية الاجتماعية وتوضح الأنشطة تحت كل مجال خاص ، بها ويوضح الشكل رقم (٥/٢) قائمة حصر بالأنشطة الاجتماعية لإحدى المنظمات .

جدول رقم (٥/٢)
حصر الأنشطة الاجتماعية

مجال المسئولية الاجتماعية	الأنشطة الاجتماعية التابعة لها
١- الموارد البشرية الداخلية	إنشاء نادى رياضى واجتماعى للعاملين ، إجراء التأمين الصحى على العاملين ، توفير سيارات لنقل العاملين ، بناء وحدات سكنية للعاملين.
٢- الموارد البشرية الخاصة	زيادة درجة أمان المنتج ، حماية المستهلك من الغش ، تحديد ضمانات ما بعد البيع .
٣- مجال البيئة المحيطة	-العمل على الحد من الضوضاء . -تقليل التلوث الناتج من التشغيل .

٢- تحديـد الأطـراف الاجـتماعية المستفيدة بأنشطة المنظمة سواء أكانت العامـلين (مـوارد بشرية داخلية) أو من العملاء والمستهلكين (موارد بشرية خارجية) أو من أهالى المنطقة (البيئة المحيطة) .

٣- تحديـد الطـبيعة المميزة لأثر أنشطة المنظمة على الأطراف الاجتماعية وهل تدخل ضمن الاثار الموجبة أو تخفيض الاثار المالية الخارجية .

بصـفة عامة يمكن تحديد الأنشطة المرتبطة بمجال الأداء الاجتماعى مع تحديد الفئات المستفيدة على النحو التالى :

بصـفة عامـة توجـد عـده مجالات للأداء الاجتماعى سواء الداخلى أم الخارجى ، وفيما يلى أمثلة على تلك الأنشطة الاجتماعية :-

أنشطة ترتبط بمجال الأداء الاجتماعى الداخلى

- تدريب العاملين .
- توفير خدمات الانتقال للعاملين .
- توفير خدمات الإسكان للعاملين .
- توفير الرعاية الطبية للعاملين .
- توفير الخدمات الرياضية والاجتماعية للعاملين .
- توفير الخدمات الغذائية للعاملين .
- تكاليف تحسين بيئة وظروف العمل .
- توفير دور الحضانة لأبناء العاملين .
- مزايا المرأة العاملة .
- تشغيل المعوقين .
- أجور المجندين والاحتياط .

أنشطة ترتبط بمجال الأداء الاجتماعي الخارجي

وهي تهدف إلى الوفاء بالمسئولية الاجتماعية تجاه الجهات الخارجية عن المنشأة والمجتمع بصفة عامة ، وتتضمن تلك الأنشطة ما يلي .

١- أنشطة ترتبط بحماية البيئة .

وغالباً ما تكون تلك الأنشطة إلزامية حيث تتعلق أساسا بحماية البيئة من سلبيات تلوث الهواء والضوضاء والتخلص من المخلفات .

٢- أنشطة تتعلق بتحسين الشكل الجمالي للبيئة .

وتعتبر تلك الأنشطة اختيارية لأنها تتعلق بأداء تحسين جمالي للبيئة دون إلزام.

٣- أنشطة برامج التدريب والرعاية الطبيعية لغير العاملين .

٤- أنشطة تتعلق بالرقابة على المواصفات القياسية لجودة المنتجات .

٥- أنشطة تتعلق بضمان أمان المنتج مثل تصميم المنتجات بطريقة تؤدي إلى تخفيض احتمالات التعرض للإصابة عند الاستخدام ، وإعداد البرامج التعليمية للعملاء بهدف مساعدتهم على الإلمام بخصائص المنتج ومجالات استخدامه ، وتوضيح البيانات الضرورية على عبوه المنتجات مثل حدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ انتهاء الصلاحية .

يتضح من استقراء الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي الداخلي أم الخارجي عديد من الخصائص لعل أبرزها :-

١- أنها ذات طبيعة زمنية متغيرة .

٢- أن تنفيذ المنشأة لتلك الأنشطة الاجتماعية يتوقف على حجم المنشأة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها وظروف المجتمع الذي تعمل فيه.

٣- أن هناك أنشطة تؤديها المنشأة بشكل إلزامى أو بصورة اختيارية ، ولذلك يتطلب الأمر إصدار تشريعات تحدد الحد الأدنى من المسئولية الاجتماعية التى يجب أن تلتزم بها المنشأة .

٤- يتعين وجود أساليب قياس محاسبية ملائمة للأداء الاجتماعى سواء الداخلى أم الخارجى الذى يتميز بالتعدد والطبيعة المتغيرة ، بهدف توفير المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعى لمختلف طوائف المجتمع.

٥/٤/٢ القياس المحاسبى للصفقات الاجتماعية

هناك اتجاهين للقياس المحاسبى للنشاط الاجتماعى هما :-

١- أن يتم قياس العوائد والتكاليف الاجتماعية من خلال نفس النظام المحاسبى المالى المطبق فى المنشأة مع تطويع نفس المعايير لقياس متطلبات المحاسبة الاجتماعية .

٢- استقلال النظام المحاسبى الاجتماعى عن النظام المحاسبى المالى التقليدى وخلق معايير قياس جديدة للأداء الاجتماعى .

وتفضل ادبيات المراجعة الاتجاه الثانى للأسباب التالية :-

- اختلاف مجالات ونطاق كل من المحاسبة المالية والاجتماعية .
- عدم قابلية تطبيق عديد من معايير المحاسبة المالية على مجال القياس المحاسبى الاجتماعى .
- اختلاف أبعاد مخرجات نظام المحاسبة الاجتماعية عن نظيرها فى المحاسبة المالية وذلك لارتباطها بأصحاب مصالح مختلفة .

٥/٥ إعداد التقارير المحاسبية لنتائج الأداء الاجتماعي

بمعـنى إعداد تقارير تنتج معلومات عن المساهمة الاجتماعية للمنظمات تفيد في الاستخدام الداخلي والخارجي للمنظمة ويتم ذلك بطريقتين هما :-

١- الإفصـاح عـن الأنشـطة ذات المضمون الاجتماعي من خلال وسائل الصحف والمجلات والتليفزيون و غيرها من وسائل الأعلام .

٢- الإفصـاح عـن تلك الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي من خلال القوائم المالية وما يرتبط بها من معايير وملاحق مثل خطاب رئيس مجلس الإدارة والإدارة لحمله الأسهم أو في تقرير منفصل يعرف بالتقرير الاجتماعي .

١/٥/٥ حالة الدمج بين التقارير الاجتماعية والمالية والاقتصادية

حيـث يتم دمج البيانات الاجتماعية مع المالية الاقتصادية في تقرير واحد (وأن كـان لا يمـنع مـن وجـود بعض التقارير المنفصلة المتضمنة لبعض المعـلومات الاجـتماعية في صـورة وصفيه أو كمية) ، وتكمن فلسفة ذلك الاتجاه في الاتي :-

- تأثير الأنشطة الاجتماعية على نتائج النشاط الاقتصادي بالفعل مباشرة أو غيـر مباشرة ، وبالتالي ينعكس ذلك في القوائم المالية الاقتصادية وإلا أصبحت نتائجها مضلله .
- أن المـنظمة وحده واحدة لا تتجزأ ، وبتالي فأن التقرير عن إدارتها يجب أن يتضمن كل من المعلومات الاقتصادية والاجتماعية .

ومـن النماذج التي تساعد في ذلك الاتجاه نموذج Abt المقترح في عام ١٩٧٣ إلا أن ذلك الاتجاه يعتبر منتقداً للأسباب التالية :-

- أن مـــبررت ذلك الاتجاه مردود عليها حيث لا يضر المنظمة كوحدة واحـــدة لا تـــتجزأ أن ينشر قوائمها الاجتماعية مستقلة عن قوائمها المالية التقليدية .
- أن إدمـــاج القوائم الاجتماعية مع القوائم المالية قد يضر بقواعد الاتصال المحاســـبى المـــتعارف عليها ، كما قد يصعب عمل المراجع الاجتماعى ويعطله ويجعل من عمله تكرار لا داعى له لعمل المراجع المالى .

٥/٥/٢ حالة الفصل بين التقارير المالية والاجتماعية

يمكـــن حصـــر الظروف التى تعبر عن النشاط الاجتماعى ونتائجه بشكل مستقل عن النشاط الاقتصادى على النحو التالى :-

٥/٥/٢/١ تقارير وقوائم وصفيه غير رقمية

وتعتـــبر أكثر الطرق شيوعاً حتى منتصف السبعينات وقبل ظهور تقرير جمعيـــة المحاســـبة الاجتماعية عن التكاليف الاجتماعية عام ١٩٧٥ . حيث يتضمن ذلك التقرير ما يلى :-

- وصف للأنشطة الاجتماعية التى قامت بها المنشأة والتى تلتزم بها .
- لا تشـــتمل القائمـــة عـــلى قيم نقدية لتكاليف تلك الأنشطة أو العوائد الاجتماعية التى تحققت عنها .
- الاستعانة ببعض النسب المالية أو الكمية لتدعيم ذلك الأسلوب الوصفى أو الإنشائى .

- تــأخذ شكل قائمة المركز المالى التقليدى المكون من أصول وخصوم لاختصـــار الوقــت فى إلقاء الضوء على جوانب القوة والضعف لكل مجال من مجالات المسئولية الاجتماعية .

ويعتبر التقرير الاجتماعى الوصفى الذى قدمته شركة **Scovill** الأمريكية أحــد النماذج الرائدة في ذلك المجال في عام ١٩٧٢ ، كملحق للتقرير السنوي التقليدي وأطلق عليه تقرير النشاط الاجتماعي وآذى اعتمد على تضمين أربعة مجالات للمسئولية الاجتماعية هي فرص التوظف ، المساهمة في حل مشاكل البيئة ، المساهمة فى حل مشاكل المجتمع ، وحماية المستهلك .

تلي ذلك تقرير شركة **Quacker Oats** للأغذية عام ١٩٧٣ الذى قسم مجالات المســئولية الاجتماعية إلى ثلاثة هي المسئولية تجاه العاملين ، المسئولية تجاه المجتمع ، والمسئولية تجاه البيئة .

ثــم تلى ذلك تقرير شركة **Atlantic Richalidd** الذي قسم مجالات المسئولية الاجتماعية إلى خمسة مجالات هي المسئولية تجاه توظيف الاقليات والإعانات، المســئولية تجــاه المســاهمين ، المســئولية تجاه مشاكل المجتمع ، وحماية المستهلك .

يعيب تلك الطريقة الاتى :-

- الميــل إلى الأسلوب الانشائى دون التعرض للنواحى الكمية التى هى أكثر فائدة من قبل الأطراف الاجتماعية المستفيدة .
- لا توفر مقياساً للمساهمة الاجتماعية الصافية الناتجة من مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية .

يعــرض الشكل رقم (٣/٥) صورة من تقرير النشاط الاجتماعى لشركة Scovill .

شكل رقم (٥/١٣)

تقرير النشاط الاجتماعي

يمثل التقرير محاولة غير كاملة للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية ، وقد تم استخدام مدخل قائمة المركز المالى فى العرض لعدم إمكانية تحديد قيم نقدية لكل الأنشطة التى تقوم بها الشركة ، إلا أن ذلك الأسلوب يهدف إلى تحديد جوانب القوة والضعف فى مجال الأنشطة الاجتماعية .

فرص العمالة	
أصول	**التزامات**
- أدى توسع الشركة إلى توفير حوالى ١٠٠٠٠ فرصه عمل جديد . - تم تنفيذ برامج تدريب كان من نتيجته تشغيل عدد من المعوقين ، وعدد من العمالة المهرة خلال السنة الماضية .	- مازال التغيير فى المستويات الوظيفية يؤدى إلى بعض المشاكل فى عدد من فروع الشركة. - تم إغلاق أحد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته ٣٣٠٠٠ دولار بسبب توقف الحكومة عن أعانته .
٢- نظم الرقابة البيئية	
- بلغت تكاليف تركيب أجهزة معالجة مياه الصرف مبلغ ٣٥٠٠٠ دولار .	- هناك بعض الرواسب الناتجة من أنابيب المياه والتخلص منها يمثل مشكلة جارى البحث عن حل لها
- تم إضافة عشرة الات لمعدات الرقابة على تلوث المياه .	- أن معدلات تلوث الهواء مازالت لا تتمشى مع المعدلات المسموح بها قانوناً ، ومن الضرورى القيام ببعض التعديلات .
٣-التفاعل مع المجتمع	
أصول	**التزامات**
- تم إنشاء عده وحدات سكنية بواسطة الجمعيات التعاونية للإسكان وقد ساهمت الشركة بمبلغ ١٦٣٠٠٠ دولار . - يمثل متوسط تبرعات الشركة ١,٢% من الربح قبل حساب الضرائب وتمثل تبرعات ذلك العام ٨ % من العائد على المساهمين .	- برامج بناء المسكن لمحدودى الدخل غير فعالة بدرجة كافية من حيث الوقت المستنفذ والمبالغ التى تم أنفاقها .
٤-خدمة المستهلكين	
أصول	**التزامات**
- أدت برامج الرقابة على الجودة إلى زيادة كفاءة أداء المنتج . - قام أحد فروع الشركة بإنشاء شبكة تليفونية لضمان سرعة تلبية طلبيات العملاء	- من المتوقع صدور قانون يتضمن مستويات جودة للمنتج أعلى من المستويات الحالية - لم تحقق الأساليب المستخدمة لضمان إرضاء المستهلكين عن الخدمة المقدمة إليهم النتائج المتوقعة ، حيث توجد بعض المشاكل التى يتم محاولة حلها فى أقرب وقت ممكن .

٢/٢/٥/٥ تقرير النشاط الاجتماعي Social Action Report

يعتمد ذلك النموذج على تقسيم الأنشطة الاجتماعية إلى مجموعتين تشتمل الأولى على الأنشطة التى لها تأثيرات اجتماعية موجبة ، بينما تحتوى الثانية على الأنشطة التى لها تأثيرات اجتماعية سالبة ، ويتم عرض تلك الأنشطة فى شكل قائمة ، حيث يتضمن الجانب الأيمن أنشطة الفئة الأولى فى حين يتضمن الجانب الأخر أنشطة المجموعة الثانية .

ورغمـــا أن الـــنموذج يعتمد أساسا على سرد وضعى إلا أنه قد يتضمن بعـــض القيـــم الـــنقدية ، ولا يشترط وجود حالة توازن بين الجانبين ويسمح اســـتخدام ذلـــك التقرير فى إلقاء الضوء على جوانب القوة والضعف في كل مجال من مجالات المسئولية الاجتماعية .

ويـــتم عرض النموذج على أساس تغطية أربعة أقسام رئيسية يغطى كل مـــنها مجـــالا مـــن مجالات المسئولية الاجتماعية وهى على الترتيب فرص العمالـــة، نظم الرقابة البيئية **Environmental Controls** ، الارتباط بالمجتمع **Community involvement** وخدمة المستهلكين.

٣/٢/٥/٥ قوائم تركز على قياس التكاليف الاجتماعية فقط

تعتمد تلك الطريقة على ابراز المبالغ التى تم انفاقها على الأنشطة الاجتماعية للمنظمة ، دون الإفصاح عن العوائد الاجتماعية المحققة لصعوبة قياسها .

وتعتبر قائمة النشاط الاجتماعى الاقتصادى التى اقترحها **Linowers** عام ١٩٧٢هى أفضل مثال لذلك النوع من القوائم وتتمثل خصائص تلك الطريقة:-

- تتم إعداد قائمة النشاط الاجتماعى الاقتصادى دوريا بجانب القوائم المالية التقليدية بهدف توفير المعلومات الاجتماعية التى تحتاجها الطوائف المستفيدة .
- يقوم بأعداد تلك القائمة مجموعة من داخل التنظيم يكون من بينهم أحد المديرين المتخصصين فى علم الاجتماع وأخر فى الصحة العامة وثالث من الاقتصاديين وعلى رأس هؤلاء محاسب ، ثم تخضع القائمة للمراجعة من قبل مراجع خارجي .
- تتضمن القائمة ثلاثة مجالات للمسئولية هى الأنشطة الخاصة بالأفراد والأنشطة الخاصة بالبيئة والأنشطة الخاصة بالمنتج .
- يشتمل كل مجال من تلك المجالات على نوعين من التكاليف الاجتماعية هى تكاليف التحسينات (وتختص بالنفقات الاختيارية على برامج الأنشطة الاجتماعية) وتكاليف الأضرار(النفقات على الأعباء السلبية) .

تعتبر تلك الطريقة منتقدة للأسباب التالية :-

- تجاهل قيمة العوائد الاجتماعية .
- تقدم المقابلة المطلوبة للوصول إلى صافى المساهمة الاجتماعية للمنظمة .

(يعرض الشكل رقم (٥/٤) قائمة النشاط الاجتماعى الاقتصادى) .

قائمة تشغيل النشاط الاجتماعى الاقتصادى Socio – Economic Operating Statement

تعتمد تلك القائمة ما يعرف بنموذج **Linowes** على القياس النقدى لعناصر التكاليف فقط عن طريق إعداد قائمة توفر المعلومات الاجتماعية التى تحتاجها الطوائف المختلفة عن طريق ابراز نتيجة المقابلة بين العمليات ذات التأثيرات الموجبة والسالبة والمتعلقة بثلاثة مجالات للمسئولية الاجتماعية هى (أ) أنشطة تتعلق بالأفراد ، (ب) أنشطة خاصة بالبيئة ، (ج) أنشطة خاصة بالمنتج .

شكل (٤/٥)
قائمة النشاط الاجتماعى – الاقتصادى
للسنة المنتهية فى / /

١-أنشطة تتعلق بالأفراد			
(أ) تحسينات			
- برامج تدريبية للعمال المعوقين .	xx		
- تبرعات للهيئات التعليمية .	xx		
تكلفة مدرسة الحضانة الخاصة بأطفال العاملات .	xx		
اجمالى التحسينات	xx	xx	
(ب) الأضرار			
التكاليف المؤهلة المرتبطة بتركيب أجهزة أمان فى الالات .		xx	
صافى التحسينات أو العجز .			xx
٢-أنشطة خاصة بالبيئة			
(أ) تحسينات			
- تكاليف استصلاح أراضى تستخدم فى التخلص من المخلفات .	x		
- تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث .	x		
- تكاليف التخلص من المواد السامة .	x	xx	
(ب)الأضرار			
- التكاليف المؤجلة لاعادة تشجير المنطقة المحيطة بالشركة .	xx		
- التكاليف المؤجلة لتركيب وحده تنقية المخلفات .	xx		
صافى التحسينات أو العجز .		xx	
٢-الأنشطة الخاصة بالمنتج			
(أ) تحسينات			
- مرتبات القائمين بأمان المنتج .	xx		
- تكلفة تعديلات على المنتج .	xx		
اجمالى التحسينات		xx	
(ب) أضرار			
- تكلفة جهاز اختبار أمان المنتج لم يتم تركيبه .		xx	
صافى التحسينات أو العجز .			
اجمالى التحسينات أو العجز الاجتماعى الاقتصادى فى السنة .			xx
يضاف			
مجموع صافى التحسينات أول المدة .			xx
الصافى الكلى الاجتماعى – الاقتصادى لأنشطة المشروع فى أخر المدة .			xx

ويتضمن كل مجال من تلك المجالات نوعين من التكاليف هى :-

١- التكاليف التى تنفقها المنشأة على الأنشطة الاجتماعية اختياريا وتسمى بالتحسينات :

وهى تمثل قيمة المنافع التى يحصل عليها المستفيدين من الأنشطة الاجتماعية.

٢- التكاليف التى تم تجنبها لعدم قيام المنشأة ببعض الأنشطة الاجتماعية سواء كانت إلزامية أو اختيارية ، وطبق عليها الأعباء السلبية أو الأضرار .

ويمكن التوصل من خلال القائمة إلى رقم صافى لكل مجال من مجالات الأنشطة الاجتماعية والذى يطلق عليه صافى التحسينات أو صافى العجز ، ويتم ذلك بخصم التكاليف التى تم تجنبها أو الأضرار من التكاليف التى تحملتها المنشأة أو التحسينات ، حيث يعبر الناتج النهائى عن الأداء الاجتماعى الكلى للمنشاة .

٥/٥/٢/٤ قوائم تستند على القياس النقدى للعوائد والتكاليف الاجتماعية

تتميز تلك الطريقة بأنها افضل طريقة للتقرير عن الأداء الاجتماعى محاسبياً لما يلى :-

أ- تركز على تحقيق أهداف النظام المحاسبى الاجتماعى .

ب- تساعد على الاستجابة لمتطلبات المراجعة الإجماعية .

ج- تحقق الوصول إلى صافى المساهمة الاجتماعية نتيجة المقابلة بين العوائد الاجتماعية والتكاليف المرتبطة . بها يعتبر نموذج **Abt** أفضل النماذج لتلك الطريقة حيث يعتمد على قائمتين هى :-

- قائمة الدخل الاجتماعى .
- قائمة الميزانية الاجتماعية .

وقد تم توضيح عناصرهما فى صور نقدية وهما منفصلان فى ذات الوقت عن القوائم المالية التقليدية يوضح الشكلين (٥/٥) ، (٥/٦) .

قائمة التأثير الاجتماعى Social Impact Statement

قـد اعتمدت قائمة التأثير الاجتماعى الذى أطلق عليه نموذج **Estes** على وجـه نظـر المجـتمع عن نشاط المشروع ، حيث يتم الإفصاح عن كل من المـنافع والـتكاليف الاجتماعية ، وصافى الفائض أو العجز الاجتماعى الذى تحقق للمجتمع وليس للمشروع .

فالمنافع (السلع والخدمات) التى يوفرها المشروع للمجتمع يتم حسابها مـن وجهة نظر المجتمع على أساس قيمة المنافع التى حصل عليها المجتمع فعـلا ، كمـا تقـاس التكاليف بالتضحيات التى قدمها المجتمع للمشروع أو الأضرار التى سببها المشروع للمجتمع .

وتعبر المنافع الاجتماعية عن عائد المجتمع أو بعض عناصره سواء كان اقتصـاديا أو غير اقتصاديا ، وتشمل تلك المنافع كل ما قام المشروع بتوفيره للمجـتمع وحصـل أولـم يحصـل على مقابل له (وكأمثلة على ذلك السلع والخدمـات الـتى وفرها المشروع للمجتمع ، والمرتبات والأجور المدفوعة والتبرعات للغير) .

شكل رقم (٥/٥)

قائمة الدخل الاجتماعى لـ" Abt "

قائمة الدخل الاجتماعى للعام المنتهى في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بالمقارنة بأرقام عام ٢٠٠١	عام ٢٠٠٠ (بالدولار)	عام ٢٠٠١ (بالدولار)
١-العوائد والتكاليف الاجتماعية فى مجال المستخدمين :		
(أ) العوائد الاجتماعية للمستخدمين :		
التأمين الصحى – التأمين على الحياة- العلاج الصحى	١٩٣,٥٦٠	٩٣,٤٩٢
مقدمات جبرية (ملاحظة رقم ١)	٣٣١,٨٧٢	٣٤٥,٨٨٦
مدارس الشركة ومكافاة المدربين	١,٣٢٦	٦,٨٩٦
مقابل الغياب – مقابل الإجازات – مقابل التجديد	٣٠٤,٩٣٢	٢٠٧,٥٦٥
خدمات التغذية – العناية بالأطفال – أماكن الانتظار	١٢٢,٣٠٥	٥٧,٧٢٢
رفاهية الحياة .	٨٤,٢٦٨	٦١,٠٠٢
اجمالى العوائد الاجتماعية للمستخدمين	١٠٣٨,٢٦٣	٧٧٢,٥٦٣
(ب) التكاليف الاجتماعية للمستخدمين :		
نفقات غير اختيارية (ملاحظة رقم ٢)	١٤,٨٤٩	٩,٥٦٠
العمل الاضافى غير المدفوع (ملاحظة رقم ٣)	٨٨٢,٧٢١	٦٥٤,٠٠٠
عدم تكافؤ الفرص (ملاحظة رقم ٤)	٢٦,٠٠٠	—
اجمالى التكاليف الاجتماعية للمستخدمين	٩٢٣,٥٧٠	٦٦٣,٥٦٠
صافى الدخل الاجتماعى للمستخدمين (أ- ب)	١١٤,٦٩٣	١٠٩,٠٠٣
٢-العوائد والتكاليف الاجتماعية فى مجال البيئة		
(أ) العوائد الاجتماعية للبيئة :		
الضرائب المحلية المدفوعة (ملاحظة رقم ٥)	٧١,٣٥٢	٣٨,٩٥٢
تحسينات البيئة المحيطة	٢٢,٠٥٣	١٠,١٠٠
الضرائب المحلية على صافى العمل الخلاق	٣٩,٨٨٦	٢٠,٤٨٠
اجمالى العوائد الاجتماعية	١٣٣,٢٩١	٦٩,٥٣٢

(ب)التكاليف الاجتماعية للبيئة		
الضرائب المحلية للإبادة (ملاحظة رقم ٥) .	٦٦,٨٤٨	٥٥,٧٠٠
صافى الدخل الاجتماعى للبيئة (أ - ب)	٦٦,٤٤٣	١٣,٨٣٢
-العوائد والتكاليف الاجتماعية فى مجال المجتمع بصفة عامة :		
(أ) العوائد الاجتماعية للمجتمع :		
الضرائب الفيدرالية المدفوعة .	٢٧٢,٠٠٠	١٦٥,٨٠٠
الضرائب المدفوعة للولاية (ملاحظة رقم ٥) .	٦١,٧٥٠	٥٥,٥٠٠
المساهمة فى نشر المعرفة والعلم .	١٧,٧٠٠	١٤,١٠٠
الضرائب الفيدرالية وضرائب الولاية عن العمل الخلاق .	١٧٣,٦٧٤	٦٩,٨٠٠
اجمالى العوائد الاجتماعية للمجتمع	٥٢٥,١٢٤	٣٠٥,٢٠٠
(ب) التكاليف الاجتماعية للمجتمع :		
خدمات الإبادة الفيدرالية (ملاحظة رقم ٥) .	١٢٨,٨٨٠	٨٣,٠٠٠
خدمات الإبادة للولاية (ملاحظة ٥) .	٤٦,٣٦٨	٣١,١٠٠
اجمالى التكاليف الاجتماعية للمجتمع	١٧٥,٢٤٨	١١٤,١٠٠
صافى الدخل الاجتماعى للمجتمع (أ- ب)	٣٤٩,٨٧٦	١٩١,١٠٠
صافى الدخل الاجتماعى للمستخدمين والبيئة والمجتمع	٥٣١,٠١٢	٣١٣,٩٣٥

شكل رقم (٦/٥)

الميزانية الاجتماعية لـ "Abt"

	عام ٢٠٠٢ (بالدولار)	عام ٢٠٠١ (بالدولار)
الأصول الاجتماعية المتاحة :		
• المستخدمين :		
المتاح خلال العام	٤,١٦٦,١٢٥	٢,٥٩٤,٣٩٠
المتاح بعد عام	١٢,٥٦٦,٧٠٠	٦،٣٦٨,٥١١
الاستثمارات في التدريب	١٠٠٨,٥٤٨	٥٠٧,٤٠٥
	١٧,٧٤١,٣٧٣	٩,٤٧٠,٣٠٦
(يطرح) مجمع التدريب المستنفذ	٢٤٧,٥٤١	١٣٦,٩٩٥
اجمالي المستخدمين كأصول	١٧٤٩٣,٨٣٢	٩٣٣٣,٣١١
• التنظيم :		
استثمارات في رأس المال الاجتماعي	٢,١٩٢,٦٨٥	٢,١٩٢,٦٨٥
أرباح محتجزة	٥١٥,٦٨٤	٢١٩,١٣٦
أراضي	٣٠٧,٤٣٠	١٨٥,٣٧٩
مباني (بالتكلفة)	١,٧٣٦,٨٢٥	٣٣٤,٣٢١
أجهزة (بالتكلفة)	١٣٦,٦٣٨	٤٣٠,١٧٨
اجمالي التنظيم كأصل	٤,٨٨٩,٢٦٢	٣٠,٧٤,٥٣٦
• الأبحاث :		
مشروعات	٣٧,٨٩٨	٢٦,٨٧٨
أبحاث العناية بالطفولة	٦,٦٢٩	٦,٦٢٩
مراجعة اجتماعية	١٨,١٣٠	١٢,٩٧٩
• خدمات عامة مستنفذة :		
صافي الضرائب التي ستدفع (المستحقة)	١٦٠,٥١٤	٩٠,٤٥٢
اجمالي الأبحاث والخدمات العامة المستنفذة	٢٢٣,١٧١	١٣٦,٩٣٨
اجمالي الأصول الاجتماعية المتاحة	٢٢٦٠٦,٢٦٥	١٢٥٤٤,٧٨٥

الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية :		
• المستخدمين :		
عماله مرتبطة بالعقود خلال العام	٢٩,٤٥١	٤٣,٢٦٣
عماله مرتبطة بالعقود بعد عام	٨٨,٨٣٦	١٤,٦٦٠
عماله مرتبطة بالنواحى الإدارية خلال عام	٥٧,٥٣٨	٦٢,٥٩٨
عماله مرتبطة بالنواحى الإدارية بعد عام	١٧٣,٥٥٨	١٦٥,٩٠٣
اجمالى الارتباطات بالمستخدمين	٣٤٩,٣٨٣	٣٨٦,٤٢٤
• التنظيم :		
احتياجات رأس المال العامل	١٤٦٣,٤٣٨	٤١٥,١٥٦
تسهيلات وأجهزة مرتبطة بالعقود والنواحى الإدارية	١٨٢,٣٩٨	٣٧,٧٣٤
اجمالى ارتباطات التنظيم	١,٦٤٥,٨٦٣	٤٥٢,٨٩٠
• التزامات بيئية :		
التلوث الناتج عن النشاط العادى للمشروع	٥,٣٤٥	١,٧٧٠
التلوث الناتج عن القوى الكهربائية	٤١,٤٥١	١٠,٦٠١
التلوث الناتج عن استخدام السيارات	٢٠,١٣٠	١٠,٤٩٣
اجمالى الالتزامات البيئية	٩٩,٩٢٦	٢٢,٨٦٤
اجمالى الارتباطات والتعهدات	٢٠,٦٢,١٤٥	٨٦٢,١٧٨
• حقوق الملكية الاجتماعية :		
المقدمة من المستخدمين	١٧,١٤٤,٤٩٠	٨,٩٤٦,٨٨٧
المقدمة من حملة الأسهم	٣,٢٤٣,٤٢٦	٢,٦٢١,٦٤٦
الناشئة عن التشغيل	١٥٦,٢٤٥	١١٤,٠٧٤
اجمالى الحقوق الاجتماعية	٢٠,٥٤٤,١٢٠	١١,٦٨٢,٦٠٧
اجمالى الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية	٢٢٦٠٦,٢٦٥	١٢٥٤٤,٧٨٥

أما التكاليف الاجتماعية فهي عبارة عن التكلفة أو التضحية أو الأضرار التي يقع عبئها على المجتمع أو أحد عناصره سواء أكانت اقتصادية أم غير اقتصادية، أي أنهـا تشـمل التضحيات التي قدمها المجتمع للمشروع ويقوم المشروع بسداد مقـابل لهـا مثل خدمات العاملين في المشروع (التي يسدد مقابل لها في صورة أجـور ومرتبات) ، كما تشمل أيضا الأضرار التي سببها المشروع للمجتمع ولم يسدد مقابل لها كما في حالة قيام المشروع بأحداث أضرار للبيئة في صورة تلوث للمياه أو الهواء نتيجة ممارسة المشروع للنشاط الاقتصادي .

ويلاحـظ عـلى النموذج الذى يوضحه الشكل (٥/٧) والشكل (٥/٨) أنه يتضمن المنافع والتكاليف بكل عملية اجتماعية بشكل مستقل دون تحديد مجال المسئولية الاجتماعية الذى ينتمي إليه أى يتضمن المنافع والتكاليف الكلية من وجهـة نظـر المجتمع ، على سبيل المثال فأن المرتبات والأجور المدفوعة للعامـلين تعتـبر منافع اجتماعية ، بينما خدمات هؤلاء العاملين تمثل تضحية بالوقت والجهد من وجهة نظر المجتمع وتسجل ضمن التكاليف الاجتماعية.

ويـتم قيـاس عناصر المنافع و التكاليف فى صورة نقدية وأن كان يوجد اخـتلاف فى أسس التكاليف ، ويتم مقابلة اجمالى المنافع الاجتماعية باجمالى الـتكاليف الاجتماعية والفرق بينهما هو صافى الفائض أو العجز الاجتماعى الذى تحقق للمجتمع والذى يعبر عن الأداء الاجتماعى للمشروع .

٥/٦ إجراءات فحص الأنشطة الاجتماعية

٥/٦/١ أساليب الحصول على أدلة الاثبات

عـادة مـا يتم الفحص والاطلاع على كل ما يتعلق بالأنشطة الاجتماعية للمنشأة من مستندات أو تقارير بهدف الحصول على معلومات وافيه عن نتائج وتأثير تلك الأنشطة ، وتقييمها فى ضوء الأهداف المخططة .

شكل رقم (٥/٧)

قائمة التأثير الاجتماعي

عن السنة المنتهية في / /

المنافع الاجتماعية			
- السلع والخدمات التي تم توفيرها			
- مدفوعات للعناصر الأخرى في المجتمع	×		
- عمال مستخدمه (أجور مرتبات)	×		
- مدفوعات لموردي السلع والخدمات	×		
- ضرائب مسدده	×		
- تبرعات	×	××	
قروض للغير ومدفوعات أخرى :			
- منافع إضافية مباشرة للعاملين .	×		
- خدمات أفراد ومعدات وتسهيلات أخرى .	×		
- تحسينات للبيئة .	×		
- منافع أخرى .	×	××	
اجمالي المنافع الاجتماعية			××
التكاليف الاجتماعية			
سلع وموارد أولية مشتراه .		×	
مباني ومعدات مشتراه.		×	
تكلفة عمل وخدمات مستخدمة .		×	
خدمات عامة وتسهيلات مستخدمة .		×	
أضرار للبيئة			
تلوث المياه .	×		
ضوضاء .	×		
مخلفات .	×		
أضرار للأرض .	×		

تشويه الشكل الجمالي للبيئة .	×		
أضرار أخرى .	×	××	
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع			
مدفوعات مقابل سلع أو خدمات تم توفيرها .	×		
زيادة رأس المال .	×		
سلف .	×		
مدفوعات أخرى تم استلامها .	×	××	
تكاليف أخرى .		×	
اجمالي التكاليف الإجمالية			××
الفائض أو العجز الاجتماعى العام			××
الفائض أو العجز المتجمع أول المدة			××
الفائض أو العجز الاجتماعى المتجمع أخر المدة			××

شكل رقم (٨/٥)

تقرير عن الأداء الاجتماعى لشركة

عن السنة المنتهية فى / /

أولا : المنافع الاجتماعية :				
مبيعات السلع والخدمات للمستهلكين :–				
منافع ومزايا المجتمع .			xx	
عمال .		xx		
مزايا للعاملين .		xx		
ضرائب مسددة .		xx		
مزايا تعليمية .		xx		
توزيعات أرباح للمساهمين .		xx	xx	
ثانيا : تحسينات فى البيئة :				
إنشاء رصف طرق .		xx		
إنشاء مرافق عامة .		xx		
محاربة التلوث .		xx		
اجمالى المنافع الاجتماعية			xx	xxx
ثالثا : التكاليف الاجتماعية :				
مدفوعات للمواد المستخدمة .			xx	
خدمات بشرية مستخدمة .			xx	
إهلاك مبانى وأجهزة .			xx	
خدمات عامة مستخدمة .			xx	
أراضى مستخدمه .			xx	
راس مال مستهلك .			xx	
أضرارا على البيئة				
تلوث هواء .		xx		
تلوث مياه .		xx		
ضوضاء .		xx		
اجمالى التكاليف الإجمالية			xx	xxx
صافى الدخل الاجتماعى عن العام				xx

ويقوم بأداء المراجعة الاجتماعية فريق عمل من الخبراء ويرأسه مراجع قـــانونى بحيـــث يتضمن ذلك الفريق كافة الكفاءات والتخصصات فى مختلف المجالات (الاقتصاد والصحة والهندسة ...) .

ويتم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عن طريق التزام هذا الفريق بمعايير العمل الميدانى فى المراجعة ، وباستخدام الطرق والأساليب المستخدمة عـــن طريق المراجع المالى بجانب بعض الأساليب الأخرى المرتبطة بطبيعة أنشطة المراجعة الاجتماعية على النحو التالى :-

١-المعاينة والجرد :

فعـــن طريق المعاينة والمشاهدة يمكن التحقق من الوجود الفعلى للأصول [illegible] الأنشطة الاجتماعية للمنظمة على سبيل المثال أجهزة منع التلوث والضوضاء أو تلك المتعلقة بزيادة درجة أمان المنتج .

٢-المصادقات والإقرارات :

حيـــث يحصــــل المراجع الاجتماعى على إقرارات كتابية من داخل أو خارج المـــنظمة حـــتى يـــتم التأكد من بعض الأمور المحاسبية أو إزالة الغموض عنها ، ويعتـــبر استخدام ذلك الأسلوب ملائماً فى مجال الأنشطة الاجتماعية المرتبطة بمنح تبرعات لبعض الهيئات الاجتماعية أو التعليمية فى البيئة المحيطة بالمنظمة.

٣-الفحص المستندى أو الحسابى :

يهدف الفحص المستندى (سواء مستندات خارجية أم داخلية) إلى التأكد مـــن وجـــود مســـتندات مناسبة توثق كل عملية وتوضح توافر كافة الشروط

المرتـبطة بهـا ، ويسـتخدم ذلك الأسلوب بشكل واضح فى مجال مراجعة الأنشطة الاجتماعية .

كمـا تهدف المراجعة الحسابية إلى التحقق من صحة ودقة البيانات التى تتضمنها المستندات والسجلات والتقارير الاجتماعية والقوائم المالية .

٤-قوائم الاستقصاء :

يـتم الحصـول عـلى المعـلومات الملائمـة عن طريق استخدام قوائم الاستقصـاء الموجهة للفئات الاجتماعية المتأثرة بالأنشطة الاجتماعية أى تلك المجموعات التى قدمت تضحيات أو حصلت على منافع و يراد تقييمها .ويتم صياغة الأسئلة الخاصة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية على النحو التالى :-

- كم تدفع حتى يتجنب ذلك الضرر ؟ وكما تأخذ حتى تقتنع بذلك الضرر ؟
- مـا الثمن الذى تقبل التضحية به لتسلم الشئ المراد تقييمه ؟ وما الثمن الذى تقبل أن تأخذه لتتوقف عن استلام هذا الشئ ؟

٥-الفحص الفنى والانتقادى :

ويعـتمد ذلـك الفحـص على مقارنة النسب الفعلية للضوضاء أو التلوث والضوضاء أو الموصفات القياسية لجودة النسب المسموح بها والمحددة قانوناً مع تحديد الانحرافات ومسبباتها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة .

كمـا يعـتمد ذلك الأسلوب أيضا على استخدام المؤشرات فى تقييم كفاءة الأداء الاجتماعى فى المنظمة على النحو التالى :-

- نسـبة عـدد العاملين المستفيدين من برامج التدريب إلى متوسط عدد العاملين بالمنظمة .

- نسـبة عـدد العامـلين المستفيدين من وسائل النقل إلى متوسط عدد العاملين بالمنظمة .
- نسـبة عدد العاملين المستفيدين من توفير وحدات سكنية إلى متوسط عدد العاملين .
- نسـبة عـدد العاملين المترددين على العيادة الطبية إلى متوسط عدد العاملين بالمنظمة .
- نسـبة عدد العاملين المستفيدين من برامج الرحلات إلى متوسط عدد العاملين فى المنظمة.
- نسبة عدد العاملين المستفيدين من توفير دار الحضانة إلى متوسط عدد العاملات بالمنظمة .
- قيمـة المـنافع نـتيجة أنشطة حماية البيئة مع مقارنتها بقيمة المنافع المخططة أو قيمة المنافع فى السنوات السابقة .
- قيمة المنافع الفعلية لغير العاملين من برامج التدريب ومقارنتها بقيمة المنافع المخططة وقيمة المنافع فى السنوات السابقة .
- المستويات الفعلية والنموذجية لمسببات تلوث الهواء والضوضاء .
- قيمة المنافع التى تعود على المستهلكين نتيجة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة مع مقارنتها بالمنافع المخططة أو قيمة تلك المنافع فى الفترات السابقة .
- المستويات الفعلية والنموذجية لمواصفات الجودة للمنتج .

٦-المقارنات :

حيث يتم استخدام المؤشرات والاتجاهات بهدف التعرف على السلوك المتوقع فى المستقبل القريب ، واكتشاف أى انحرافات غير عادية ، ويتم ذلك عن طريق .

- المقارنة بين المحقق خلال الفترة والمستهدف أو المخطط بما يشير إلى مدى الفعالية فى تحقيق أهداف الأداء الاجتماعى .
- المقارنة بين المحقق خلال الفترة والفعلى للسنوات السابقة بما يشير إلى تطور الأداء الاجتماعى خلال الفترات المختلفة .
- المقارنة بين المحقق خلال السنة والمؤشرات المتعلقة بالصناعة ، بما يشير إلى الأداء الاجتماعى للمنظمة بالنسبة لمثيلها فى المنظمات التى تنتمى لنفس النشاط .

٥/٦/٢ خطوات فحص الأداء الاجتماعى

٥/٦/٢/١ إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه العاملين :

حيث يتم اتباع الخطوات التالية :-

أ- فحص ومراجعة مبالغ الأجور والمرتبات والمكافات والحوافز والبدلات والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها المواعيد المقررة ومن أن ما يحصل عليه العاملون من أجور وما فى حكمها فى مستوى مناسب حيث يتساوى نفس الوقت مع متوسط ما يحصل عليه العاملين فى المنظمات الأخرى المماثلة .

ب- فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز الكامل والجزئى ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية بهدف التحقق من مناسبة تلك الأنظمة ومن انتظام صرفها للعاملين المستحقين لها .

ج- فحص ومراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف ، ومبالغ ونظم العلاج داخل وخارج المنظمة بهدف التحقق من سلامة بيئة العمل وتوافر سبل الرعاية الطبية والصحية للعاملين .

د- فحص ومراجعة إعداد المتدربين ونظم التدريب داخل وخارج المنظمة والمبالغ المنفقة على التدريب ، ومتوسط نصيب الفرد من تلك المبالغ .

و- فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمنظمة ونظم الاتصال (صناديق الشكاوى والافتراضات ، ونظم الاجتماعات الدورية..) للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين .

هـ- مراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين وإعداد الأفراد ونظم اختيارهم لتلك البعثات والمبالغ الخاصة بتوفير إقامة الشعائر الدينية والمبالغ المنفقة على الندوات للتحقق من تقديم المنظمة لتلك الخدمات بشكل مناسب .

ى- مراجعة وفحص المبالغ التى تم إنفاقها على الرحلات المصايف والنوادى والحفلات والأنشطة الرياضية وإعداد الأفراد المستفيدين من تلك الأنشطة ونظم الاختيار للتحقق من تقديم المنظمة لتلك الخدمات بشكل مناسب .

٥/٦/٢/٢ إجراءات فحص ومراجعة الأداء الاجتماعي تجاه العملاء :

يتعين اتباع الخطوات التالية :-

- فحص ودراسة ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة للتحقق من مناسبة هامش الربح وعدالة الأسعار المحددة للسلع والخدمات .
- فحص ودراسة نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات للتحقق من التزام المنظمة بتلك الضمانات وتقديمها للعملاء فى الوقت والشكل المناسب .
- فحص شكاوى ومقترحات العملاء عن السلع أو الخدمات المقدمة ودراسة مسبباتها والاطلاع على ما اتخذته الإدارة بشأنها للتحقق من وجود الأمان الكامل عند استخدام السلع والخدمات ومن تلافيها ورضاء العملاء عموما.
- فحص المبالغ المنفقة على أبحاث ودراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج للتحقق من بذل المنظمة للجهود اللازمة للارتقاء بمستوى السلع والخدمات وتقديمها فى تشكيلات تتناسب مع كافة الدخول والأذواق لإشباع رغبات العملاء .
- فحص ومراجعة مبالغ الإعلان ومضمونه وبيانه للتحقق من صدقه وموضوعية وضروريته فى تنشيط المبيعات .
- فحص ودراسة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة على عبوات تلك السلع بشكل موضوعى وصادق .

٥/٦/٢/٣ إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه المجتمع :

حيث يتعين اتباع الخطوات التالية :-

- فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات التى قدمتها المنظمة للمؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والاجتماعية بالمجتمع للتحقق من دعم المنظمة لتلك الهيئات .

- فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التى وقعت على المنظمة كنتيجة للتخلص من نفايات ومخالفات الإنتاج بطريقة غير سليمة أو تلويث الهواء أو الماء للتحقق من التزام المنظمة بنصوص القوانين فى المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث بكافة أشكاله .

- دراسة وفحص برامج المنظمة وجهودها فى حل مشكلات الإسكان والانتقال للتحقق من كفاية ومناسبة الجهود المبذولة فى تلك المجالات .

- دراسة وفحص برامج المنظمة وجهودها فى بيان مظاهر ومسببات بعض المشكلات الاجتماعية وسبل الوقاية منها أو العلاج لها .

٥/٦/٢/٤ إجراءات فحص ومراجع الأداء الاجتماعى تجاه الملاك :

حيث ينبغى اتباع الخطوات التالية :-

- إجراء كافة الاختبارات واستخدام أساليب التحليل المالى للتحقق من أن العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً فى حدود العائد المناظر فى الأنشطة المماثلة .

- فحص سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المنظمة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات مصطنعه بالأسواق ، كما أنها لا

تدخـــل فى اتفاقات سرية بهدف تضخيم معدلات عائد على الاستثمار تزيد عن المعدلات المتعارف عليها .

أما فى ظل الملكية العامة فأن المراجع يتعين عليه التحقق من أن المنظمة قــد بذلــت كافة الجهود واللازمة لتحقيق الأهداف التى رمت إليها الدولة من التدخل فى ذلك النشاط والتى أبرزها ما يلى :- .

- فحص ومراجعة مدى استفادة الدولة من فائض إيرادات المنظمة ، وما توفر من عملات أجنبية لازمة لدفع خطط التنمية الاجتماعية والاقتصادية بالدولة .

- فحـــص ما تضيفه المنظمة إلى الدخل القومى فى شكل ما تحصل عليه الدولة من عوائد موزعة أو ضرائب وما إلى ذلك .

- فحص ما تضيفه المنظمة إلى الناتج القومى للبلاد من قيمة مضافة وما توفره من فرص عمالة على المستوى القومى .

٥/٧ إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية The Reporting Of Social Auditing

هناك وجهتى نظر فى إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية هما :-

١- الفصل بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الاجتماعية وبالتالى فأن لكل نظام تقاريره الخاصة به .

٢- لا يوجــد فصل بين نظامى المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية وبالتالى يتم إعداد تقارير واحدة لتشمل المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية .

إلا أنـــه يفضـــل الرأى الأول لاختلاف تقرير المراجعة الاجتماعية عن تقرير المراجعة المالية سواء من حيث مجال الاهتمام حيث ينصب الأول على جوانب الأداء الاجتماعى للمنظمة ، بينما يرتكز الثانى على مدى عدالة عرض القوائم المالية للمركز المالى للمنظمة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

وينبغى أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية ما يلى :-

- معلومات عن مجالات الأداء الاجتماعى الداخلى والخارجى للمنظمة .
- الإشارة إلى التأثيرات الموجبة والسالبة للأنشطة الاجتماعية .
- ما إذا كان يتم إعداد تقارير دورية عن طريق المنظمة عن كل من الأنشطة المسببة للتلوث والضوضاء والمستويات المسموح بها والفعلية لمواصفات جودة المنتجات ، وما إذا كان يتم الفصل بين الأنشطة الإلزامية والاختيارية .

وعموماً يختلف الرأى الفنى المحايد للمراجع عن نتائج عملية الفحص والمراجعة التى تقوم بها منظمة إلى أخرى حسب نوعية ذلك الأداء الاجتماعى والمتغيرات محل الفحص .

فقد يكون التقرير المرتبط بنتائج فحص ومراجعة تقييم الأداء نظيفاً (دون تحفظات) وفقاً لما يوضحه الشكل رقم (٥/٩) وقد يشتمل التقرير على بعض التحفظات والأخطاء التى يرى المراجع ضرورة إعلان الأطراف المعنية بها طبقاً لما يوضحه الشكل رقم (٥/١٠) .

ولاشك أنه أيا كان رأى المراجع ، يتعين أن يحدد رأيه فى أربعة مجالات رئيسية بشكل واضح وقاطع هى :-

١- رأى المراجع عن مدى نجاح أو فشل المنظمة فى خلق حالة من الولاء والانتماء داخل نفوس العاملين تجاه المنظمة .

٢- رأى المراجع عن مدى نجاح أو فشل المنظمة فى خلق حالة من الإشباع والرضا داخل نفوس العملاء عن السلع والخدمات المقدمة .

٣- رأى المراجع عن نجاح أو فشل المنظمة فى خلق صورة ذهنية طيبة أو شخصية يقبلها الرأى العام لمجتمع المنظمة .

٤- رأى المراجع عن مدى نجاح أو فشل المنظمة فى تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر فى حالة الملكية الخاصة ، أو تحقيق ما رمت إليه الدولة من أهداف عند تدخلها فى هذا النشاط (الملكية العامة).

٥/٨ ملحق – تشريعات الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال فى مصر :

المدقق فى قوانين ونظم العمل فى مصر أو الدول النامية يمكن له أن يلحظ أن الغالبية العظمى منها قد أعطت اهتماما خاصا بنسب متفاوتة لأشكال مختلفة من الأداء الاجتماعى ، حيث أوردت تلك التشريعات والنظم نصوصا تشريعية لتجسيد مسئوليات اجتماعية محدده لمنظمات أعمالها .

وتقف تلك النصوص فى حقيقة الأمر كشواهد حيه على ضرورة وأهمية أن يأخذ المحاسبون دورهم فى ذلك المجال عن طريق بلورة إطار فكرى للمراجعة الاجتماعى ، بحيث يضم ذلك الإطار بين جوانبه نصوص ومعانى الالتزام أو الأداء الاجتماعى ، بشكل يتيح للمراجع اخضاعها لعملية فحص مهنى دقيق يتيح له إبداء رأيه الفنى الحيادى .

وقد أورد قانون العمل المصرى رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨١ العديد من الالتزامات التى يلزم صاحب العمل استيفائها وفاء المسئوليات الاجتماعية تجاه العاملين لديه ومن أمثلها :-

- الالتزام بتوفير وسائل الانتقال المناسبة للعاملين من وإلى مواقع عملهم وذلك عند العمل فى أماكن لا تصل إليها وسائل مواصلات عادية (م ١/١٤٧) .

- الالتزام بتوفير غذاء ومسكن مناسب للعاملين عند عملهم فى المناطق البعيدة عن العمران ، وتتحدد شروط ومواصفات تلك المساكن وأنواع الطعام وما يؤديه العامل مقابلا له (مادة ٣/١٢٢) .

شكل رقم (٥/٩)

نموذج تقرير مراجعة اجتماعية غير مقيد

راجعنا القوائم الاجتماعية لشركة .... فى ٣١/١٢/ ...... والتى تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة على التلوث والحد من الضوضاء والتفاعل مع البيئة ، وهى تدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاث التالية مجال الموارد البشرية الداخلية ، ومجال الموارد البشرية الخارجية ، ومجال البيئة المحيطة .

وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها ، وفى حدود ما قمنا به من حصر للأنشطة الاجتماعية واستفسارات واستطلاع للرأى ودراسات فنيه متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التى تتبع نظام محاسبى اجتماعى مستقل ، وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعى ، وإجراء تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة فى ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة فى ذلك .

وفى رأينا المبنى على ما تقدم بأن قائمة الدخل الاجتماعى للشركة تعطى صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعى ، كما أن الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعى للمنظمة بدقة ووضوح وذلك خلال الفترة من ١/١/ ...... حتى ٣١/١٢/ ...... فضلا عن أن نتائج تقييم الأداء الاجتماعى إيجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعى بالمنظمة والتزامها بالمسئولية الاجتماعية فى مختلف مجالاتها تجاه المجتمع .

توقيع المراجع الاجتماعى

....

القاهرة

التاريخ / /

شكل رقم (٥/١٠)

نموذج تقرير مراجعة اجتماعية مقيد

راجعنا القوائم الاجتماعية الختامية لشركة.......... فى ١٢/٣١/ ...... والتى تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة على التلوث والحد من الضوضاء والتفاعل مع البيئة ، وهى تدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاث التالية :- مجال الموارد البشرية الداخلية ، ومجال الموارد البشرية الخارجية ، ومجال البيئة المحيطة .

وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها ، وفى حدود ما قمنا به من حصر للأنشطة الاجتماعية واستفسارات واستطلاع للرأى ودراسات فيه متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التى تتبع نظام محاسبى اجتماعى مستقل ، وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعى ، وإجراء وتقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة فى ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة فى ذلك .

وباستثناء ما يلى :-

- أننا لم نتمكن من الاطلاع على الدراسات الخاصة بالرقابة على تلوث البيئة المحيطة ، نتيجة الأمطار الحمضية الناتجة عن الغازات المتصاعدة من التشغيل بالرغم من إظهار تكاليفها النقدية والعائد الاجتماعى لها فى القوائم ، وهذا يؤدى إلى إعطاء نتيجة غير صحيحة لصافى الدخل الاجتماعى والمركز الاجتماعى .
- لم تصلنا شهادات عن المؤسسات التعليمية تفيد صحة المساعدات المالية التى قدمتها المنظمة إليها ، وكذا الأصول المعادة لها من قبل المنظمة ، الأمر الذى يضخم قيمة الأصول الاجتماعية للمشروع بصورة مشكوك فيها.

وفي مواجهة ما تقدم نرى ضرورة حذف قيمة تكاليف وعوائد الدراسات المذكورة من قائمة الدخل الاجتماعي وإظهارها تحت بند المشروعات في جانب الأصول الاجتماعية المتاحة ، وتخفيض تلك الأصول بمقدار الجزء الذى لم تصل له شهادات تفيد صحته .

وفي رأينا المبني على ما تقدم بأن قائمة الدخل الاجتماعي للشركة تعطى صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعي ، كما أن الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعي للمنظمة بدقة ووضوح وذلك خلال الفترة من ١/١/ ...... حتى ١٢/٣١/ ...... فضلا عن أن نتائج تقييم الأداء الاجتماعي إيجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعي بالمنظمة والتزامها بالمسئولية الاجتماعية في مختلف مجالاتها تجاه المجتمع .

توقيع المراجع الاجتماعي

....

القاهرة

التاريخ / /

– الالـــتزام بتوفير الرعاية الطبية للعاملين أيا كان عددهم ، بل والالتزام باستخدام ممرض إذا زاد عددهم على ٥٠ عاملاً وأن يعهد إلى طبيب بعيادتهم (مادة ١٢١ ، ١/١٢٢) .

– الالـــتزام بتوفير دار حضانة لأطفال العاملات وذلك إذا ما زاد عددهن عن ١٠٠ عاملة على الأقل (مادة ١/١٥٨) .

– الالـــتزام بتوفير خدمات اجتماعية وثقافية للعاملين وذلك عند استخدام صاحب العمل ٥٠ عاملا على الأقل(مادة ١/١٢٤) .

– الالـــتزام بـــرعاية العاجـــزين والمعوقين ،حيث يلتزم صاحب العمل باســـتخدام فى حدود٢% من مجموعة العاملين لديه أفراداً عاجزين تم تأهيلهم مهنيا (من ٩١ عام ٥٩) .

– الالـــتزام بسداد المنظمات ١% من أجور العاملين الأساسية التى يعمل بهـــا ٣٠ عامل فأكثر وذلك شهرياً (القانون١٥٦ لسنة ٢٠٠٢ بشأن صندوق إعانات الطوارئ للعمل) .

الفصل السادس

المراجعات البيئية

الفصل السادس

المراجعات البيئية

Environmental Audits

٦/١ مفهوم وأهداف المراجعة البيئية .

٦/٢ حتمية المراجعة البيئية والعوامل التي أدت إلى خلق الطلب عليها.

٦/٣ متطلبات المراجعة البيئية والقائمين على تنفيذها .

٦/٤ أنواع المراجعات البيئية .

٦/٥ دراسة المراجعة للأمور البيئية عند أداء مراجعة القوائم المالية .

٦/٥/١ الأمور البيئية وتأثيراتها ومسئولية الإدارة .

٦/٥/٢ مسئولية المراجع عن دراسة الأمور البيئية .

٦/٥/٣ معرفة المراجع للأمور البيئية المرتبطة بأنشطة المنشأة .

٦/٥/٤ تقييم المراجعين للمخاطر والرقابة الداخلية .

٦/٥/٥ مراعاة المراجع للقوانين واللوائح البيئية عند مراجعة القوائم المالية.

٦/٥/٦ إجراءات التحقق الأساسية التي يستخدمها المراجع.

٦/٥/٦/١ الفحص المستندي .

٦/٥/٦/٢ استخدام عمل الخبراء البيئيين .

٦/٥/٦/٣ استخدام نتائج عمل المراجعة البيئية .

٦/٥/٦/٤ استخدام عمل المراجعة الداخلية .

٦/٥/٦/٥ اقرارات الادارة .

٦/٥/٦/٦ اجراءات التحقق الاساسية من الاصول .

٦/٥/٦/٧ اجراءات التحقق الاساسية من الالتزامات والمخصصات والخسائر العرضية .

٦/٥/٦/٨ اجراءات التحقق الاساسية من التقديرات المحاسبية .

٦/٥/٦/٩ اجراءات التحقق الاساسية من الخسائر والارباح والالتزامات البيئية .

٦/٥/٧ الافصاح عن اثار الامور البيئية على القوائم المالية .

٦/٦ المراجعة البيئية الخارجية فى مصر .

٦/١ مفهوم وأهداف المراجعة البيئية

The Definition and Objectives of Environmental Audits

بصـــفة عامة في الوقت الذي شهدت فيه المراجعة عملية تطور تدريجي إلى مفهـــوم أوســـع نطاقـــا لفحص الأداء، تم النظر إلى التطور الأخير في المراجعة البيئية على أنه استجابة للأهتمام المتزايد من جانب المنشآت للرقابة على أدائها البيئي على نحو أكثر فعالية والألتزام بمدى تباين القوانين واللوائح البيئية.

خلال السبعينات وبداية الثمانينات اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضـــمن مراجعات الأداء الإجتماعي سواء أكان في داخل القوائم المالية وفي الإيضـــاحات المتممة لها أو خارجها ضمن التقارير السنوية. ويشير ذلك إلى أن الأداء البيـــئي كـــان يـــتم قياســـه والإفصـــاح عنه ضمن إطار المحاسبة الإجـــتماعية وكـــان يـــتم التحقق منه عن طريق أداء المراجعات الإجتماعية **Social Audits** .

إلا أنـــه فـــي الثمانيـــنات وفي التسعينات على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعات البيئية **Environmental Audits** .

وربمـــا نتيجة طبيعة التطور الذي تتسم به المراجعة البيئية لا يوجد حتى الأن تعريف واحد متفق عليه عالميا للمراجعة البيئية. ويتضح ذلك من خلال أبراز التعريفات والمفاهيم المرتبطة بها على النحو التالي :-

١-تعريف لجنة الأتحاد الأوربي

The commission of the European communities

تبـــنت تلك اللجنة برنامج للإدارة والمراجعة **ELO-Management and Audit scheme** اقر حتمية قيام المنشآت عمل مراجعة بيئية ونشر نتائجها في

صورة قائمة بيئية يتم التصديق عليها عن طريق مراجعين معتمدين، وتضمن ذلك البرنامج تعريف المراجعة البيئية على أنها عبارة عن :-

"عملية فحص تهدف إلى التأكد من الألتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الأعتماد عليها. وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة " .

٢-تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية

U.S. Environmental protection Agency

تم تعريف المراجعة البيئية بانها عبارة عن :-

" فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنشأة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها " .

٣- تعريف الغرفة الدولية التجارية

International Chamber of Commerce (ICC)

عرفت غرفة التجارة الدولية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :-

" أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية ،ومدى إهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية ،ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية " .

٤-تعريفات مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Audits(IIA)

عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :-

"هــي جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشـــأة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة وتضمن الإلـــتزام بالمتطلـــبات القانونيـــة التشـــريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية" .

٥-تعريف معهد المعايير البريطانية British Standards Institution (BSI)

تم تعريف المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :-

"تقييـــم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططـــة وتحديـــد مـــدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة " .

ممـــا سبق يتضح أنه لايوجد من اتفاق عام على مفهوم محدد للمراجعة البيئية إلا أنه يلاحظ أن معظم تلك التعريفات قد ركزت على ما يلي :-

١- ان المـــراجعة البيـــئية عـــبارة عـــن عملية فحص انتقادي منظم وموثق وموضوعي . فالمراجعة البيئية مثل اى عملية مراجعة تتسم بأنها فحص انتقادي موضوعي .

٢- إن المراجعة البيئية كعملية موضوعية يتم أدائها بصفة دورية عن طريق المنشـــأة ذاتهـــا أو عـــن طـــريق جهة مستقلة . من هنا يمكن القول بأن المراجعة البيئية ليست دائما عملية تقييم ذاتية حيث أنها قد تنفذ عن طريق أفراد متخصصين من خارج المنشأة .

٣- إن المراجعة البيئية يتم القيام بها بهدف :-

أ- التأكد من الإلتزام بنظم الإدارة البيئية .

ب- التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الأعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية .

ج- تحديد مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومن أنه كافيا و ملائما للوفاء بالمتطلبات القانونية وسياسات المنشأة .

د- التأكد من رقابة إدارة المنشأة على الأنشطة البيئية ومن مدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية ، والوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية والسياسات الداخلية .

إلا أنه في الجهة المقابلة فإن تلك المفاهيم قد افتقدت بعض عناصر مفهوم المراجعة البيئية ، بالإضافة إلى أنها قد تضمنت عدد من التناقضات الأساسية على النحو التالي :-

- يشير تعريف الغرفة الدولية للتجارة أو لجنة الأتحاد الأوربي إلى أن المراجعة البيئية عبارة عن أداة إدارية أي أنها أداة داخلية لاستخدام الشركة فقط وليس للنشر أو الإفصاح العام عنها كتدبير وقائي، إلا أنه يتضح من الناحية الأخرى أنه يجب أن يتم إرساء المراجعة البيئية كأداة ذات مصداقية في عقل الجمهور والرأي العام ، ويتطلب ذلك شفافية سواء للهدف أو المعلومات التي تتضمنها وهذا لن يتأتى إلا عن طريق نشر تقارير المراجعة البيئية ، إلا أنه من ناحية أخرى فإن الحصول على تقييم كامل وصريح للأداء البيئي لمشآت الأعمال قد يثير عدد من اعتبارات الخصوصية والسرية خلال عملية المراجعة .

ب - أن التعريفات السابقة لم تحدد بدقة مجال ونطاق الجوانب البيئية التي يمكن أن تخضع للمراجعة .

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة البيئية تعد بمثابة مظلة تندرج تحت لوائها عديد من مختلف العمليات البعض منها يندرج تحت خصائص

المراجعة والبعض الأخرى لا تتسم بتلك الصفات ، حيث تم تحديد أحد عشر من أنواع المراجعة البيئية يمكن تحديدها على النحو التالي :-

١- مراجعات الأنشطة Activities Audit .

٢- مراجعات المشاركة Associate Audit .

٣- مراجعة الإلتزام بالقوانين البيئية Environmental compliance Audit .

٤- مراجعة نظم الإدارة البيئية Environmental management systems.

٥- مراجعة الطاقة Energy Audit .

٦- مراجعة القضايا Issues Audit .

٧- مراجعة الصحة والسلامة الوظيفية Health and safety Audit .

٨- مراجعة أمن العمليات Process safety Audit .

٩- مراجعة المواقع Sites Audit .

١٠- مراجعة عقود المقاولات والمورد والعميل Supplier, customer and contractor Audit .

١١- مراجعة المخلفات [١] Waste Audit .

بالإضافة إلى ذلك قد تكون من اهتمامات المراجعة البيئية إجراء مراجعة الإلتزام بالتأمين ، ومراجعة نقل الملكية أو مراجعة ما قبل الشراء أو الأندماج أو مراجعة التحويل Pre-Acquisition Audit or Due Diligence Audit or Transfer Audit فكافة تلك العمليات تتصل بشكل مباشر بالمسائل البيئية، ولا يمكن استثناء أي نوع من أنواع المراجعة السابقة أو تفضيل أحدهما على الأخر.

---

[١] د. أمين السيد أحمد لطفي، مستقبل المراجعة في القرن (٢١) - قراءات وتطلعات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢.

جـ- لم تنص التعريفات السابقة للمراجعة البيئية صراحة على التقرير عن نتائج تلك المراجعة للاطراف المعنية وبصفة خاصة الأطراف الخارجية.

وبوجه عام فقد جاء تعريف الجهاز المركزي للمحاسبات المقدم ضمن ورقة العمل المصرية في مؤتمر الانتوساى الخامس عشر ملائما وشاملا للعناصر المختلفة التي يتعين أن يتضمنها تعريف المراجعة البيئية، حيث تم تعريفها بأنها "المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الإلتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل المراجعة، والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والإقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك " .

ويتضح أن ذلك التعريف قد تضمن عناصر عملية المراجعة البيئية على النحو التالي :-

١- تحديد طبيعة عملية المراجعة البيئية بأنها منهج .

٢- تتضمن مراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية ، وبالتالي فإن المراجعة البيئية تشمل :-

- مراجعة مالية .
- مراجعة الكفاءة والإقتصاد والفعالية .
- فحص مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح المرتبطة .

٣- تحديد الهدف من المراجعة البيئية على النحو التالي :-

- التأكد من سلامة التصرفات المالية .
- إبداء الرأي في صحة ودقة البيانات ذات الصلة .
- إبـــداء الرأي عن مدى الكفاءة والإقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية .

٤- الــنص صـــرحة عـــلى ضـــرورة إعداد تقرير بنتائج المراجعة البيئية وتوصيلها إلى الأطراف المعنية .

إلا أن ذلـــك الـــتعريف تجاهل عديد من الأمور التي لعل من أبرزها ما يلي:-

أ- عدم تحديد الجهات التي تقوم بأداء المراجعة البيئية وتحديد ما إذا كانت داخـــلية أم خارجية ، وما إذا كان يتم تنفيذ تلك العملية عن طريق قسم المـــراجعة الداخـــلية ، أم المـــراجع الداخلي ، أم فريق عمل داخلي أم خـــارجي يتضمن عديد من المعارف والخبرات ويتوافر لديه المهارات الكافية لأداء المراجعة البيئية .

ب- عـــدم تحديد توقيت أداء المراجعة البيئية وما إذا كان يتم أدائها بصورة دورية متكررة وبشكل إلزامي سنوي أم يتم أدائها حسب الطلب وبشكل إختياري .

ج- عـــدم تحديد الأطراف المستفيدة من أداء المراجعة البيئية ، وما إذا كان الطـــرف المســـتفيد هي الإدارة وللأستخدام الداخلي فحسب ، أم تتطلبها جهـــات خارجية مثل الهيئات والسلطات القانونية والرقابة أم مستخدمي المعـــلومات الماليـــة مـــن الطرف الثالث (سواء مستثمرين حاليين أو مرتقبين أم البنوك والمقرضين وما إلى ذلك) .

٦/٢ حتمية المراجعة البيئية والعوامل التي أدت إلى خلق الطلب عليها

The Factors Influence the need of Environmental Audits

نتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، كما ادى تزايد الأهتمام بحماية الموارد البيئية من مختلف الأطراف التي تتعرض لها إلى وجود أهتمام متزايد لأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية في تحقيق تلك الأهداف. وقد أصبحت تستخدم عدة مصطلحات على نطاق واسع مثل مصطلح أخضر **Green** والذي يشير إلى المحافظة على البيئة أو تعبير الثورة الخضراء **Green Revolution** التى تستخدم للإشارة إلى تزايد أهتمام مختلف أفراد المجتمع بالقضايا البيئية .

ويمكن القول أن هناك عدة مسببات قد أدت إلى خلق الطلب على المراجعة البيئية وحتميتها وضروريتها والتي لعل من أبرزها ما يلي :-

١- مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة

تم إصدار عديد من التشريعات سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي أو المحلي لحماية البيئة والحد من الأضرار التي يمكن أن تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة المنشآت .

فقد أصدرت إتفاقية مونتريال عام ١٩٨٩ بغرض اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة نتيجة للأضرار التي حدثت في طبقة الأوزون **Ozone layer** كذلك فقد أعدت العديد من الدول قوانين بيئية بهدف تحقيق التنمية الإقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة. على سبيل المثال في عام ١٩٨٧ أصدر قانون لحماية البيئة في ولاية نيو جيرسي يتطلب إجراء المراجعة

البيـــئية ومعالجة الأضرار البيئية كشرط لممارسة الوحدة الإقتصادية لنشاطها أو اغلاقها أو بيعها أو نقل ملكية عقارها التجاري .

مـــن هنا كان لزاماً على المنشأة الإلتزام بتلك القوانين البيئية عن طريق تطويـــر نظـــم مراجعة بيئية للتحقق من ذلك ، وحتى يمكنها تفادي العقوبات والجـــزاءات الـــتي قد تتعرض لها نتيجة لمخالفتها والتي يمكن أن تؤثر على مزاولتها لأنشطتها الإقتصادية .

فلاشـــك أن مخاطـــر التعرض للجزاءات المفروضة عن طريق القوانين البيئية أحد الدوافع الكبيرة نحو الإهتمام بالمراجعة البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية وفي مصر تم إصدار القانون ٤ لسنة ٩٤ بشأن البيئة .

٢-الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة

تشكل الجماعات البيئية في العديد من الدول وسيلة ضغط فعالة ومتزايدة عـــلى منشآت الأعمال والحكومات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختـــلف الأضرار التي قد تتعرض لها . ومن أمثلة تلك الجماعات جماعات حمايـــة البيـــئة واحزاب الخضر وجماعات أصدقاء البيئة ، ولاشك أن لتلك الجهات تأثيرات هامة تخلق الطلب على خدمات المراجعة البيئية .

عـــلى سبيل المثال تمارس وكالة حماية البيئة الأمريكية منذ أنشائها عام ١٩٧٨ دوراً فعـــالاً فـــي وضـــع قوانيـــن وسياسات وبرامج على المستوى الفيدرالي لحماية البيئة ومعالجة مشكلات التلوث الحالية ومحاولة الوقاية من الأضرار المستقبلية .

وتســـاهم تلك الجماعات البيئية في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى المنشآت التي تسبب أضرار للبيئة ، وحث المستهلكين على عدم التعامل معها واستخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة وزيادة أقبالهم عليها ويطلق على

تلك المنتجات عديد من المصطلحات مثل المنتجات الخضراء أو المنتجات الصديقة للبيئة Green or ethical and Environmental friendly products، والمساعدة في إقامة الدعاوي القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك، فضلا عن التعاون مع الوحدات الإقتصادية في تنفيذ أبحاث مشتركة لمعالجة التأثيرات السالبة المترتبة على أنشطتها .

٣- زيادة الوعي البيئي للمستهلكين والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين :

فلاشك أن تزايد الوعي البيئي للمستهلكين الذي يتمثل في شرائهم للمنتجات الصديقة للبيئة والتي لا تسبب أضرار للبيئة من العوامل الأساسية التي أدت إلى أهتمام المنشآت بالقضايا البيئية ، وحتى لا تتعرض لمخاطر فقد حصصها التسويقية .

كذلك فهناك ضغوط متزايدة من جانب المستثمرين للحصول على معلومات عن الأداء البيئي للمنشآت بجانب معلومات الأداء المالي والإقتصادي لها، حيث أن الممارسة البيئية قد تؤدي إلى زيادة الإلتزامات والمخاطر البيئية مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح التي تحققها نتيجة للتأثيرات البيئية السالبة لأنشطتها .

كذلك فإن المؤسسات المالية بالبنوك ومؤسسات منح الإئتمان تحتاج إلى مراجعة المعلومات البيئية لتقييم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للمنشآت والوحدات الإقتصادية حتى لا تتعرض لمخاطر منح ائتمان مقابل ضمانات لها تأثيرات بيئية سالبة (مثل منح ائتمان بضمان عقارات ملوثة) . من هنا تطلب تلك المؤسسات من المنشآت التي تطلب الحصول على قروض أن تقدم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية ومدى

التأثير البيئي على الأرباح والألتزامات البيئية المحتملة ومدى مقدرة المنشأة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق تنفيذ طالبي الائتمان مراجعة بيئية عن طريق طرف ثالث .

كما أن هناك طلب متزايد من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الإقتصادية، كذلك فإن العديد من الجهات الحكومية والوحدات الإقتصادية تطلب من مورديها قبل التعامل معهم تقديم تقارير معتمدة بواسطة مراجعين أو فاحصين مستقلين عن فعالية نظم الإدارة البيئية المطبقة بها .

٤- حتمية تبني مؤسسات الأعمال المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية وأيزو ١٤٠٠٠ :

تزايد اتجاه مؤسسات الأعمال في جميع أنحاء العالم قاطبة على تطبيق المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية والأيزو ١٤٠٠٠ سواء الدول المتقدمة أو النامية كنتيجة حتمية لأنتشار ظاهرة عدم وجود حواجز تجارية وجمركية (الجات) .

ويقصد بالأيزو ١٤٠٠٠ مجموعة المعايير القياسية التي وضعت من قبل المنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس بجنييف ، فسلسلة الأيزو ١٤٠٠٠ هي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات المؤسسة الأقتصادية، ويعمل نظام الإدارة البيئية على تشجيع تلك المؤسسات للأخذ في الأعتبار التطور واستخدام التكنولوجيا الحديثة .

وقد وضعت الأيزو مجموعة من عشرين معياراً في مجال الإدارة البيئية، وفيما يتعلق بالمراجعة البيئية فقد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها هي:-

١- أيزو ١٤٠١١-١ إرشادات للمراجعة البيئية وإجراءات مراجعة الجزء الأول: مراجعة أنظمة الإدارة البيئية .

Auditing of Environmental Management systems (EMS)

٢- أيزو ١٤٠١١-٢ إرشادات للمراجعة البيئية: إجراءات مراجعة الجزء الثاني: مراجعات الالتزام **Compliance Audits** .

٣- أيزو ١٤٠١١-٣ إرشادات المراجعة البيئية وإجراءات مراجعة الجزء الثالث:مراجعة القوائم البيئية **Audit of Environmental statement**.

بالإضـــافة لذلك فقد تضمنت أيزو ١٤٠٠٠ مطلب ضروري للمؤسسات الإقتصـــادية يتمثل في ضرورة الإحتفاظ ببرامج واجراءات مراجعات أنظمة الإدارة البيئية (EMS)، إن الهدف من مراجعة أي من تلك الأنظمة هو تحديد مـــا إذا كـــانت أنظمـــة الإدارة البيئية للمؤسسة تتطابق مع مواصفات أيزو ١٤٠٠٠ وعما إذا كان يتم تطبيقها والحفاظ عليها على النحو الصحيح .

٥- إصـــدار إيضاحات معايير وممارسات جديدة للمراجعة تتعلق بالمراجعة البيئية :

تعتـــبر البيئة أحد المجالات بالغة الأهمية لقطاعات الأعمال على مستوى العالم أجمع ، لأن العديد منها يعتمد على استغلال البيئة نتيجة الحصول على المـــواد الخـــام (تعدين ، بترول . .) وقد تضر بعض تلك الصناعات بالبيئة كنـــتيجة لعمـــليات وأنشطة تلك المنشآت (حيث قد يضر التصنيع بالهواء أو المـــوارد المائيـــة) ، ونـــتيجة لأهمية البيئة أصبحت الحاجة ماسة إلى وجود إرشادات وقد تعتبر مرشدة للمراجعين عند دراسة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية .

فقــد أصدر الأتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٢٠ بعــنوان دراســة القوانيــن واللوائح التي يجب مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية، كذلك فقد تم إصدار إيضاح ممارسات المراجعة الدولية رقم (١٠١٠) بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية .

Consideration of Environmental matters in and Audit of financial statements

حيــث اهــتمت تلك المعايير الدولية وأيضاحاتها بأهمية دراسة القوانين واللوائح البيئية ذات الصلة، وحتمية الحصول على أطلاع كاف على مسارات العمل المرتبطة بالأمور البيئية ذات الصلة وتقييم المخاطر البيئية، واجراءات التحقق الأساسية لاكتشاف أية تحريفات جوهرية مضللة للقوائم المالية نتيجة للأمور البيئية، ودراسة عمل الأخرين والحصول على اقرارات الإدارة وآثار تلك الأمور البيئية على إعداد تقارير المراجعة .

٦- إصــدار العديــد مــن معايير المحاسبة وإيضاحاتها عن أثر التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الأقتصادية على إعداد القوائم المالية :

فقد ترتب على أنشطة المؤسسات الأقتصادية تكاليف والتزامات بيئية، مما يؤثــر على إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . وكأمثلة على ذلك ما يلي :-

- القيــاس والإفصاح والتقرير عن المصروفات البيئية الجارية - وهي تلك الــتي تحمل على القدرة المحاسبية الحالية والتي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة .
- القيــاس والإفصاح والتقرير عن المصروفات البيئية التي تخص فترة أو فترات سابقة .

- رسملة التكاليف التي يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية أو تكون قابلة للأسترداد من المنافع الأقتصادية المتوقعة مستقبلاً .
- التكاليف البيئية المستقبلية والتي تكون ذات صلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو ذات صلة بإحداث أو عمليات مستقبلية .

وفـــي سبيل ذلك تم إصدار معيار المحاسبة الدولي بعنوان المحاسبة عن الإلتزامات المحتملة، ومعيار المحاسبة عن المحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي ركزت على القياس والإفصاح عن التقرير عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الأقتصادية على إعداد القوائم المالية لها.

فلاشك أن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الأقتصادية قد تطلبت تطوير معاييـــر للقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشآت الأقتصادية، ويؤثر ذلك بطبيعة الأمر على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم المالية .

٧- مشاكل التلوث البيئي وآثارها :

تعتـــبر مشكلة التلوث البيئي من أبرز المتغيرات التي أدت إلى الأهتمام بالمراجعة البيئية ، ولعل أبرز تلك المشاكل ما يلي :-

أ- مشاكل تلوث الأراضي (نتيجة تجريف التربة وإلقاء المخلفات الصناعية في الأراضي) .

ب- مشاكل تلوث الهواء (نتيجة تسرب الغازات الضارة والأبخرة في الهواء بسبب تنامي المشروعات الصناعية التي تستخدم الوقود بكافة أنواعه) .

ج- مشاكل تلوث الغذاء (نتيجة استخدام المبيدات الزراعية والحشرية وزيادة النشاط الأشعاعي في بعض المناطق) .

د- مشاكل تلوث المياه (نتيجة إلقاء المخلفات بأنواعها في المسطحات المائية) .

هـ- مشاكل أخرى ناجمة من زيادة الضوضاء وتشويه جمال الطبيعة) .

٨- الحاجة إلى ممارسة جيدة للمسئولية البيئية وإدارة الجودة الشاملة :

إن قضية حماية البيئة من أبرز القضايا التي تحظى بأهتمام كافة وسائل الإعلام والأطراف وكافة المؤسسات ، وأصبحت منشآت الأعمال على إدراك بأن مسئوليتها لا تقتصر على تحقيق عوائد أقتصادية من إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بل أصبحت تمتد إلى حماية البيئة التي تعمل في إطارها .

ولاشك أن تركيز المنشآت على الجوانب المختلفة لجودة المنشأة أدى إلى الـتركيز عـلى جودة الأداء البيئي لذلك أعطت برامج إدارة الجودة الشاملة اهـتماماً وعناية بالآثار البيئية لأنشطة المنشأة ولتحقيق ذلك يتعين وجود نظم إدارية تحكم برامج ومعايير الجودة .

٩- التنظيمات العملية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة :

هـناك اتجـاه متزايد من التنظيمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى ضرورة الأفصاح عن الأداء البيئي بشكل غير اختياري .

وقد اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تداول الأوراق المالية فـي الولايـات المتحدة الامريكية بأهمية القياس والأعتراف والأفصاح عن الألـتزامات المحتمـلة الـناتجة عن القوانين البيئية، وتحديد التكاليف البيئية باعتبارها عبئاً تحميلياً على المنشأة مع حتمية الأفصاح عن الأداء البيئي .

٦/٣ متطلبات المراجعة البيئية واقتصاديات الاداء البيئي والافصاح عنها.

The Requirments of Environmental Audits

٦/٣/١ متطلبات المراجعة البيئية

تـلعب المراجعة البيئية دوراً حيوياً في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الأقتصادية وحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها أو التأثيرات السلبية التي تنجم من مزاولتها لأنشطتها .

وقــد أشــارت لجنة الأتحاد الأوربي في مشروعها للمراجعة البيئية إلى متطلــباتها الاساســية ، وكذلــك أعدت وكالة حماية البيئة بالولايات المتحدة الأمريكية عناصر متطلبات وسياسات تلك المراجعة على النحو التالي :-

١- أهميـــة مشـــاركة منشـــآت الأعمال فى مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع الوحدات الأقتصادية على تحسين أدائها البيئي وإلتزامها بالقوانين البيئية .

٢- ضرورة تنفيذ تلك الوحدات فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها .

٣- يجـــب عـــلى الوحـــدات الأقتصادية تصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئة ، ويـــتعين أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية بالإضافة إلى حتمية وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئي .

٤- وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة .

٥- يتعين أن يتم اعتماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة ، على أن تتاح نتائجة لمختلف أفراد المجتمع .

٦- تحديـــد فـــترات تكـــرار المراجعة البيئية عن طريق منشآت الأعمال ، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم اكتشافها ، ومـــدى تعقـــد أنشـــطة الموقـــع ، ومقدار الأنبعاثات المترتبة على تلك الأنشـــطة ، حيـــث يتعين أن تكون فترة تكرار المراجعة سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامة .

٧- يجـب أن يتوافر لفريق المراجعة البيئية المعرفة والمهارات والخبرات اللازمـة لـتحقيق أهداف المراجعة ، كما أن عليهم المحافظة على تلك الكفاءة من خلال الألتزام ببرامج التعليم المستمر .

٨- يجـب أن يكـون فريق المراجعة البيئية مستقلاً عن الأنشطة التي يتم مراجعتها، كما يجب أن يتصف بالموضوعية عند تنفيذ عملية المراجعة.

٩- يجب أن تكون هناك معايير لجودة أداء المراجعة البيئية .

١٠- يجب أن تتيح المراجعات البيئية تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية ، وتوفير المعلومات البيئية الـتي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أم الخارجية ، تقييم نظام المحافظة على البيئة وحمايتها من الأضرار التي قد تترتب على مزاولة المنشـأة لأنشـطتها، تقييـم استخدام المنشأة لمواردها، وتقييم إدارتها للمخاطر البيئية التي قد تتعرض لها ، والتأكد من إلتزام المنشأة بالقوانين البيئية والأفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية على القوائم المالية .

١١- ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة بوجه عام يتم على أساسها الحـد من المخاطر البيئية مثل مخاطر التلوث ، ومؤشرات لتقييم الأداء البيـئي بالإضـافة إلى وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة .

١٢- حتمية وجود نظام للمحاسبة البيئية بالمنشأة .

١٣- وجود حتمية للافصاح عن الاداء البيئى .

١٤- وجود سياسات بيئية داخلية لمنشأت الاعمال .

٦/٣/٢ نظم المحاسبة عن الاداء البيئى

فلاشك ان اهم المتطلبات الأساسية للمراجعة البيئية في وجود نظام معلومات المحاسبة البيئية يفي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.

بوجه عام يعرف نظام المحاسبة البيئية بأنه عبارة عن نظام للمعلومات يستهدف جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للمشروع بغرض إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب المصلحة في المشروع (المستثمرين والملاك الحاليين والمرتقبين) بالإضافة إلى الجهات الرقابية الرسمية .

وتتمثل حسابات أقتصاديات الأداء البيئي واصوله والتزاماته في حسابات تاريخية وحسابات طارئة واحتمالية على النحو التالي:-

الحسابات التاريخية :-

وهي الحسابات التي تم الأعتراف بها محاسبياً نتيجة أحداث فعلية تأكدت نتائجها فعلاً في تاريخ القوائم المالية وسوف يتحقق المراجع من تلك الحسابات مثلما يتحقق من أي حساب أخر وتتمثل تلك الحسابات فيما يأتي:-

حسابات دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية :-

وتتضمن تلك الحسابات المؤكدة ما يلى :-

حساب إيرادات فوائد على ودائع لمواجهة الألتزامات البيئية الطارئة مثل حساب تعويضات بيئية محصلة من الغير، حساب تبرعات وإعانات بيئية.

حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدية :-

وتشتمل على حسابات بيئية مؤكدة مثل :-

- حساب أصول ثابتة بيئية .

- حساب استثمارات بيئية .
- حســـاب مصروفات صيانة وإصلاحات عادية لفلاتر تنقية العادم أو للمرشحات.
- حساب أجور ومرتبات وعمالة ومهندسى تشغيل معدات تنقية العادم أو المرشحات .
- حساب مصاريف تدريب بيئي لموظفي الشركة .

حسابات دورة المخزون :

وتشتمل على :

- حساب مخزون مواد تنظيف البيئة .
- حساب مخزون مستلزمات ومهمات مكافحة التلوث .
- حساب مخزون وقود وزيوت معدات وفلاتر تنقية العادم والمخلفات .
- حساب مصاريف شراء مواد ومهمات بيئية .

حسابات دورة التمويل :

وتتضمن الحسابات التالية :-

- حساب قروض طويلة الأجل لتمويل أقتناء الأصول الثابتة البيئية .
- حساب قروض برهن أصول ثابتة بيئية.
- حساب مصروف فوائد على قروض لتمويل مشروعات مكافحة التلوث .

حسابات دورة الأجور :

وتتضمن الحسابات التالية :-

- حساب أجور ورواتب بيئية .
- حساب مكافآت وحوافز عمال تنظيف البيئة .

الحسابات البيئية الأحتمالية :

وهـــي الحســابات الــتي تحدث نتيجة للأعتراف بالأحداث أو الظروف الطارئـــة فى كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل .

فالظـــرف البيئي الطارئ هو حالة قائمة في تاريخ القوائم المالية وسوف تتراوح نتيجتها النهائية بأحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل .

وقد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية متطلبات الأفصاح البيئي الــتي يجب أن تلتزم بها الشركة الأمر ، الذي كان له تأثير فعال على تطوير تلك المنشآت لنظم مراجعة بيئية للتأكد من الألتزام بالقوانين البيئية والأفصاح عن معلومات كاملة ودقيقة عن طريق :-

- وصـــف عـــام للأمـــور والقوانين البيئية التي تطبق على أنشطة منشآت الأعمـــال ومـــدى إلتزامها بتطبيقها ، وتأثيرها على كلا من المصروفات الرأسمالية البيئية والدخل والموقف التنافسي .
- القضايا البيئية التي لم يتم إصدار أحكام نهائية فيها .
- الألتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التي تم التخلص منها .
- الألتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث عند بيع أو التخلص من أصل أو موقع معين .
- تأثيـــر تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمة الأستردادية **Net realizable value** للأصول المعروضة للبيع .

وقد أصبحت السياسات البيئية محور أهتمام التخطيط الأستراتيجي لمنشآت الأعمال بهدف تدنية المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها ولمواجهة الضغوط

القانونية أو السياسية أو المالية التي قد تؤثر على قدرتها على الأستمرار في مزاولة أنشطتها .

وقد تم إعداد قوائم بالمبادئ والواجبات والأهداف البيئية لمنشآت الأعمال تتضمن المجالات البيئية التي يجب أن تؤخذ في الأعتبار وهي :-

- أستبعاد أو تخفيض أي مواد تسبب أضرار أو تلوث للهواء أو المياه أو التربة بهدف حماية الكائنات ومحيطها.
- استخدام الموارد الطبيعية بطريقة تؤدي إلى المحافظة عليها سواء كانت قابلة للتجديد أو غير قابلة للتجديد .
- تقليل المخلفات المترتبة على أنشطة منشآت الأعمال إلى كل حد ممكن مع التخلص منها بطريقة آمنة .
- تحقيق الأستخدام الرشيد للطاقة .
- تخفيض المخاطر البيئية المرتبطة بصحة وأمان الجمهور .
- تسويق منتجات وخدمات لا تسبب أضرار للبيئة .
- تحمل مسئولية الأضرار التي تسببها الشركة للبيئة أو للغير .
- الإفصاح للعاملين ولأفراد المجتمع عن الحوادث التي قد تسبب أضرار للبيئة أو الصحة وأمان العاملين كذلك الإفصاح عن المخاطر البيئية .
- أن يتضمن مجلس إدارة الشركة فرد واحد على الأقل متخصص في الشئون والقضايا البيئية وتحديد وظيفة نائب الرئيس للشئون البيئية (أو وظيفة معادلة لها) .
- إجراء تقييم ذاتي عن مدى تقدم الشركة في تحقيق السياسات البيئية ومدى تنفيذ القوانين البيئية المطبقة عليها ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لإجراء مراجعة بيئية سنوية .

ولاشـك أن تـلك السياسات لها تأثير كبير على مهنة المحاسبة ، وإعداد الـتقارير وبالتالي ممارسة عملية المراجعة حيث يجب أن تتضمن السياسات البيـئية مـراجعة داخـلية للأداء البيئي ، مما يؤثر على ممارسة المراجعين الداخـليين لواجباتهم ، فضلا عن تأثيرها على إعداد ومراجعة القوائم المالية عن طريق المراجع الخارجي .

٦/٢/٣ فريق عمل المراجعة البيئية Environmental Audits Team

تـتميز المـراجعة البيـئية بأنها ذات طبيعة أختيارية، على ذلك فللوحدة الأقتصـادية حرية التصرف فيما يتعلق بأختيار فريق المراجعة البيئية سواء عـن طـريق تعيـن مـراجعين داخليين بالوحدة يقومون بتنفيذ وإعداد تلك المراجعات عن طريق قسم المراجعة الداخلية والذي يجب أن تكون في موقع تـنظيمي مستقل عن الأنشطة محل المراجعة، وقد يتم تنفيذ المراجعة البيئية عن طريق مراجعين خارج الوحدة الأقتصادية.

ولاشـك أن المـراجعين بجانب المحاسبين يمكنهم إدراك الكم الهائل من المخاطـر البيـئية التي تجلبها تلك القضايا والأمور البيئية المحيطة بأنشطة الوحدات الأقتصادية. حيث أن التكاليف والألتزامات المرتبطة بها يجب أن يتم تقديـرها على أساس موضوعي، كما أن الأفصاح عنها يجب أن يشير بشكل موضوعي إلى تقدير قيم الخسائر واحتمالاتها ونوعيتها . من هنا يمكن القول بـأن المراجعين البئيين يعدوا كصمام أمان لتقدير تأكيد معقول على أن تلك المخاطر البيئية المتوقعة في أقل مستوى مقبول لها، بجانب التأكيد على إلتزام التنظيمات بالمتطلبات البيئية في ضوء القوانين واللوائح الحكومية، وفي ضوء السياسات والبرامج الداخلية لها.

وقد أشار مجمع المراجعين الداخليين (في دراسة بعنوان دور المراجعين الداخليين في القضايا البيئية) إلى أهمية اقتناص المراجعين الداخليين الفرص حتى يكونوا جزءاً من تطوير المراجعة البيئية على النحو التالي :-

- تعد المراجعة البيئية جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية الداخلية .
- يجب أن يلم المراجع الداخلي ويتفهم ويدرك القضايا بالبيئية الناشئة من دورة حياة منتجات المنشأة .
- يجب على المراجع الداخلي دعم تنفيذ برامج المراجعة البيئية بتطبيق تقنيات وتكنولوجيا المراجعة الملائمة .
- يتعين أن يتضمن فريق أعضاء المراجعة الداخلية عند قيامها بالمراجعة البيئية خبراء متخصصين في مجالات مختلفة بجانب المحاسبة والمراجعة على سبيل المثال خبراء في الهندسة البيئية والعلوم الطبية وما إلى ذلك .
- إن المراجعين الداخليين في وضع يجعلهم يدركون حاجة المنشأة لبرامج الإدارة البيئية وأهتمام واسع بالمجالات ذات العلاقة بالتأثيرات البيئية والقضايا المرتبطة بإدارة المخاطر البيئية ومن ثم فإنهم يمكنهم المساهمة في تطوير المراجعة البيئية ، على اعتبار امكانية دمج تلك الخبرات والمعارف مع الخبرات والمهارات الفنية سواء في مجال الهندسة أو الطب ومختلف المعارف بالشكل الذي يمكن معه الحصول على خبرات ومهارات مدمجة تفيد في ممارسة المراجعة البيئية .
- يساعد قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة على قبول تحديات تطوير المراجعة البيئية الأمر الذي يفيد حتماً في حصول تلك المنشآت على شهادات الأيزو ١٤٠٠ والتي تشير إلى مجموعة من المعايير القياسية الموضوعة من قبل

المنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس بهدف تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات المنشأة .

كما قد يقوم المراجع الخارجي بأداء عمليات المراجعة البيئية ، حيث يهتم المراجعون الخارجيون في الوقت الحالي بالقضايا البيئية ، حيث أن معظم العمليات التي تقوم بها المنشآت الأقتصادية قد يترتب عليها خسائر أو التزامات بيئية، الأمر الذي يتطلب معالجتها والإفصاح عنها بالقوائم المالية ضمن عملية المراجعة . وتساعد معايير المحاسبة والمراجعة وايضاحاتها هؤلاء المراجعين الخارجيين على تخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة التي تتضمن قضايا بيئية والتقرير عنها .

...... أن أداء عمليات المراجعة البيئية تتطلب مهارات وتقنيات مختلفة ومتباينة عن تلك المتعلقة بأداء باقي أنواع المراجعات الأخرى ، الأمر الذي قد يتطلب وجود وتوافر تخصصات ومهارات فنية أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة والتي تتلائم مع أداء وتنفيذ متطلبات المراجعات البيئية ، حيث يقتضي الأمر دراسة التأثيرات البيئية وإدارة الطاقة والمواد الخام والمخلفات وعمليات الإنتاج وتخطيط المنتج وإدارة الحوادث والأصابات والوقاية منها وما إلى ذلك . من هنا فقد أنشئت شركات ومكاتب ومراكز لأعداد البحوث والدراسات البيئية تقوم بعمليات المراجعة البيئية .

على سبيل المثال فقد تعاقدت الجمعية التعاونية للأسكان والمصايف على إسناد عملية إجراء مراجعة بيئية لموقع المرفق الصحي الذي خصصته محافظة الإسكندرية لشركة أونكس للتخلص من النفايات البلدية بالمحافظة بطريقة آمنة بيئيا إلى مركز البحوث والدراسات البيئية بجامعة القاهرة بموجب أمر إسناد بتاريخ ٢٠٠٢/٨/٤ .

حيث تم تحديد مهام المركز في دراسة وتحديد ملاءمة موقع المرفق الصحي المخصص لشركة أونكس من الناحية البيئية، وما إذا كان ذلك الموقع لا يمثل أضراراً بيئية على أحد القرى السياحية، وكذلك إجراء القياسات للانبعاثات البيئية الناتجة من تشغيل وإدارة المرفق الصحي المشار إليه وتحديد مدى ملائمتها واتفاقها مع المعايير الواردة بقانون البيئة رقم ٤ لسنة ٩٤ بغرض تحديد أثر تلك الانبعاثات على القرية وعلى المصطافين بشواطئها.

وقد اشترك فريق عمل متخصص من الخبراء بالبحث العلمي حول المرفق تحت إشراف مدير المركز (أستاذ محاسبة ومراجعة بالمركز) ، ومدير مركز التحاليل الدقيقة ، ومدير معمل معدات البيئة -- أستاذ بكلية الهندسة ، وخبير التحاليل والقياسات البيئية، وخبير نظم المعلومات الجغرافية.
وقد قام فريق المراجعة البيئية بالآتي :-

- إجراء دراسة ميدانية بموقع المرفق الصحي لتحديد طبيعة الموقع وعلاقته بالقرى السياحية وأثر ذلك على الأنشطة السياحية والصيفية والزراعية.
- إجراء قياسات للانبعاثات الهوائية الناتجة عن نشاط القرية كذلك إجراء قياسات في مواقع مختلفة للمناطق التي تتأثر بتشغيل المرفق الصحي.
- الحصول على عينة من المياه الناتجة عن تشغيل خلية مرفق المخلفات الصلبة بالمرفق الصحي، وإجراء تحليل على تلك العينة لتوضيح مكوناتها ومدى مطابقتها لمعايير صرف تلك النوعية من المياه.
- مطابقة نتائج المعاينات الحقلية بموقع المرفق وبموقع القرية وكذا نتائج القياسات البيئية التي تم اجراؤها في هذين الموقعين مع المعايير البيئية

التي لا يجب أن تتجاوزها الانبعاثات، والآثار البيئية الناتجة عن تشغيل ذلك المرفق الصحي في وسط القرى السياحية.

- تقييم الأضرار المادية والبشرية الناتجة عن الآثار لموقع المرفق الصحي على مسافة ٢٥٠ متر من موقع القرية السياحية.

عموما يجب أن يساعد فريق المراجعة البيئية منشأة الأعمال في الوفاء بما يلي:-

- تقييم وتطوير السياسات والممارسات الإدارية البيئية .
- توفير المعلومات البيئية الضرورية التي تحتاجها الادارة أو الجهات الخارجية .
- تصميم نظام للمحافظة على البيئة وحمايتها من الأضرار التي تترتب على مزاولة المنشأة لأنشطتها .
- فحص أسباب الحوادث والاصابات واقتراح الاجراءات الكفيلة بتفادي تكرارها .
- محاولة تحقيق أفضل استخدام لموارد الوحدة الأقتصادية وإعادة التصنيع وإعادة الأستخدام متى يكون ذلك ممكنا .
- تقييم المخاطر البيئية .

٦/٤ أنواع المراجعات البيئية Types of Environmental Audits

تمارس الوحدات الأقتصادية أنشطتها في ظل ضغوط قوية من جانب عديد من الأطراف من أجل تحسين ومراجعة أدائها البيئي ، ومن ثم فانها تحتاج إلى استراتيجيات وأساليب وأنواع جديدة تساعدها في تحقيق ذلك . وقد أصبح تعبير المراجعة البيئية مألوفا لمختلف الأفراد والمؤسسات والجهات الحكومية في مختلف الدول .

وقـــد تـــم الإشـــارة إلى أن المراجعة البيئية تمثل النوع الرابع من أنواع المراجعة (^4E) التي تضاف، إلى المراجعات الثلاثة المعروفة بمصطلح (^3E) فـالى جـــانب مراجعة الجدوى الأقتصادية Economy والكفاءة Efficiency والفعالية Effectiveness ، توجد مراجعة الألتزام البيئي Environmental Compliance .

يطـــبق مفهـــوم المـــراجعة البيئية على نطاق واسع على الخدمات التي يتصف بعضها بسمات المراجعة المهنية ، كما أن البعض الاخر لا يتسم بتلك الخصائص ، ويمكن تصنيف تلك الخدمات حسب أنواع المراجعة البيئية على النحو التالي :-

١-مراجعات نظم الإدراة البيئية Environmental management systems Audits

يعـــبر نظام الإدارة البيئية عن الهيكل الذي يحدد المسئوليات والسياسات والممارســـات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضـــايا البيئية ، ويعتبر ذلك النظام جزء من هيكل الرقابة الإدراية الداخلية بالمنشأة بهدف توفير معلومات تتعلق بالاتى :-

أ- مدى إلتزام المنشأة بالقوانين البيئية التي تخضع لها .

ب-مدى إلتزام المنشأة بسياستها وإجراءاتها البيئية .

ج- تحديـــد وتقييم المخاطر البيئية التي تتعرض لها المنشأة ونتيجة مزاولتها لأنشطتها .

د- تحديـــد الإجـــراءات التصـــحيحية التي يتعين على إدارة المنشأة اتخاذها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة .

وقـــد تم الأهتمام بتطوير معايير لنظم الإدارة البيئية عن طريق عديد من الجهات التي لعل أبرزها المنظمة الدولية للمعايير International Standards

Organization (ISO) ومجمع المعايير البريطانية British Standards Istitution (BSI) ، وفيما يلي أبرز جوانب تلك المعايير :-

أ- يطبق نظام الإدارة البيئية في مختلف المنشآت بهدف تحسين الأداء البيئي ، ويمكن تطبيق ذلك النظام حصول المنشأة على شهادة تؤكد على تنفيذها الفعال للنظام .

ب- تتضمن مكونات نظام الإدارة البيئية ما يلي :-

١- الفحص البيئي التمهيدي **Preparatory environmental review** لكافة الممارسات والإجراءات الإدارية البيئية الحالية بهدف تقييم فعالية الأداء البيئي للمنشأة .

٢- إعداد السياسة البيئية للمنشأة .

٣- وضع هياكل تنظيمية تعتبر أساس تحديد السلطات والمسئوليات لمختلف الأفراد .

٤- تحديد الأهداف البيئية في ضوء الأوضاع المالية والتشغيلية والقانونية لمنشأة الأعمال .

٥- وضع برنامج للإدارة البيئية بهدف تحقيق الأهداف البيئية .

٦- التوثيق المستندي للإدارة البيئية .

٧- الإحتفاظ بسجلات للإدارة البيئية .

٨- إعداد دليل الإدارة البيئية لتوثيق سياسات وبرامج الإدارة البيئية .

٩- تطبيق نظم رقابة تشغيلية بهدف التحقق من مدى الإلتزام بالإجراءات المقررة مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة الضرورة .

١٠- مراجعة الإدارة البيئية بهدف التعرف على ما إذا كانت أنشطة الإدارة البيئية تتمشى مع برامج الادارة البيئية والقوانين البيئية، وتحديد مدى فعالية نظام الادارة البيئي في تحقيق السياسات البيئية للمنشأة .

وفيما يلي نموذج عن تقرير مراجعة لأحد أنظمة الإدارة البيئية:-

إلى إدارة شركة ________

لقد فحصنا مدى ملائمة نظام الإدارة البيئية المطبق بالشركة خلال الفترة من / / إلى / / ، وقد تضمن الفحص تقييم للسياسات والإجراءات والبرامج ونظم التقارير المالية ونظم الرقابة القانونية، وبرامج المراجعة ونظم الإجراءات المصححة، والبرامج والنظم الإدارية البيئية الأخرى المطبقة في الشركة، وقد تم فحص بعض المستندات وبعض مواقع التشغيل بالشركة، وأجرينا مقابلات مع بعض العاملين بها، ولقد تم الفحص وفقاً لتقديرنا الشخصي الذي يعتمد على خبرتنا المكثفة في هذا الشأن.

وفي رأينا أن نظام الإدارة المطبق في الشركة يضعها ضمن الشركات الرائدة في الصناعة ذات الصلة .

التاريخ	اسم وتوقيع المراجع
٠٠٠/٠٠/٠٠	....

٢- مراجعات الألتزام البيئي **Environmental compliance Audits**

نتيجة للمسئوليات القانونية المدنية أو الجنائية التي تنشأ بسبب انتهاكات القوانين والتشريعات البيئية، أصبحت مراجعات إلتزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية أكثر صور المراجعات البيئية أهمية وانتشاراً ولا سيما في

المجـــالات الصناعية ،وعلى الرغم من أن تلك المراجعة تعتبر عنصرا هاما من عملية المراجعة البيئية إلا أنها في حد ذاتها لا تعتبر بديلا عنها.

وعادة ما يتم أداء مراجعات الألتزام بحيث تغطي كافة التأثيرات التي قد تحدثها المنشأة على البيئة بكافة عناصرها كالأراضي والمياه والهواء وما إلى ذلك ، ولاشك أن مراجعة الانبعاثات المسببة للتلوث **Emissions Audit** تعد عنصـــرا هامـــا من مراجعة الألتزام بالقوانين البيئية ، وعادة ما يتم الأعتماد عـلى قائمـــة اختـــبارية بأسئلة يتعين توجيهها للمسئولين بالشركة تفيد مدى إلتزامها بالسياسات والإجراءات الداخلية والقوانين واللوائح التي تخضع لها .

وتتضمن مراجعات الألتزام البيئية ثلاثة مراحل هي :-

أ – مرحلة التقييم الأولية

وقــد يطـــلق عـــلى تلك المرحلة أيضا تعبير فحص الوثائق ، حيث يتم الأســـتعراض التاريخي للمارسات البيئية للوحدة محل المراجعة ، وفي ضوء ذلك يقوم الفاحص البيئي بالتعرف على الاحتمالات البيئية ونتائجها المتوقعة.

ب– مرحلة الفحص الفني والتفصيلي لمصداقية التقارير البيئية

تركـــز تـــلك المرحلة على تحديد مدى ملائمة ومصداقية التقارير البيئية التي تعدها الوحدات الأقتصادية عن التأثيرات البيئية لها وبالتحديد ما ينتج عن ممارستها لأنشطتها من تلوث وأفساد للبيئة .

وتعتمد تلك المرحلة على القيام بزيارات ميدانية للمواقع، وإجراء مقابلات للمديرين والعاملين المختصين والقيام بعمل استفسارات ملائمة ، ولذلك تتميز تـــلك المرحـــلة بأنها فنية وتفصيلة حيث تركز على العمليات والأنشطة ذات التأثير البيئي ، كما يتم الفحص الفني للنفايات الخطرة ، وفحص قوائم الأمان ونظم الرقابة المرتبطة بحماية البيئة ومدى إلتزام المنشأة بها .

ج- مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج

وتعتمد تلك المرحلة بشكل رئيسي على تقييم الموقع، حيث تنشأ أساسا في حالـــة إشارة المرحلتين السابقتين إلى وجود انتهاكات بيئية عن طريق الوحدة الأقتصادية .

وتتضـــمن تلك المرحلة اختبارات تفصيلية والقيام بعمل تحليلات معملية لمكونات البيئة وتقييم وتفسير نتائج تلك الدراسات .

٣- مراجعات تحويل أو نقل الملكية Propery Transfer Audits

وقـــد يطـــلق على تلك المراجعات عدة اصطلاحات أخرى للإشارة إلى مراجعات ما قبل الشراء أو الحيازة **Transactional Audits or Pre-acpuisitions Audits** أو مراجعات نقل الملكية القانونيـــة **Due Diligence Audits** . فتلك المصطلحات تركز على المراجعات التي يتم أدائها عند انتقال ملكية الأصول (عن طريق الشراء والبيع والأندماجات. .) .

وتتميز تلك المراجعات بأنها تركز على تقييم المخاطر البيئية والألتزامات ذات الصلة بالأصول الثابتة بوجه عام ومعدات وأجهزة الأنتاج بوجه خاص . لذلك فتلك المراجعات ذات أهمية كبيرة نتيجة لأن القوانين البيئية تحمل ملاك الأراضي الحالية مسئولية التلوث والأفساد البيئي ذات الصلة بغض النظر عما إذا كان الذي أحدث ذلك الملاك السابقين أم الحاليين .

وعـــادة ما تطلب المؤسسات المالية والبنوك على وجه الخصوص إجراء تلك المراجعات حتى يتم التعرف على المشكلات البيئية المرتبطة بالأراضي عند نقل ملكيتها بالشراء أو عند الحصول على قروض بضمانتها .

ويتم أداء مراجعات نقل الملكية من خلال مراحل ثلاثة هي :-

أ- مرحلة فحص سجلات الأصول الثابتة .

ب- مرحلة اختبار التلوث الفعلي أو المحتمل في تلك الأصول .

ج- مرحلة تحديد مقدار وحجم التلوث ونطاقه وتكاليف إزالته وتطهيره .

وتتضمن تلك المراجعات كافة عناصر ومكونات البيئة المعرضة والمسببة للتلوث ، ولذلك فهي تشمل التربة والمياه سواء الجوفية أو السطحية، بالإضافة إلى كافة المواد والنفايات الملوثة .

٤- مراجعات المواقع Sites Audits

ويتم أداء تلك المراجعات عند شراء أو بيع الأراضي أو العقارات أو المواقع الصناعية بهدف محاولة استبعاد أو تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المنشآت الأقتصادية حيث قد تزيد الالتزامات البيئية المترتبة على تلوث تلك المواقع أو الأراضي أو العقارات عن القيمة السوقية لها .

للوفاء بتحقيق الهدف عند مراجعات المواقع يتعين أداء مراجعات لشراء أي أراضي أو عقارات أو مواقع صناعية بهدف التعرف على الحالة البيئية لها، ويتعين الحصول على اقرارات من الاطراف المقابلة تفيد عدم وجود أي تلوث حيث يتعين مراجعة تلك الأقرارات، مع أهمية التأكد من وجود أقرار بقبول المسئولية عن أي تلوث يتم اكتشافه في المستقبل . وفي حالة وجود التلوث يتعين الأطلاع على اقرار المشتري والذي يفيد معرفته بمستوى التلوث الحالي فضلا عن قبوله مسئولية تحمل التكاليف المستقبلية للتخلص من ذلك التلوث .

وعادة ما يتم الأعتماد على قوائم اختبارية تتضمن أسئلة عن تقييم المخاطر المرتبطة بتلوث التربة والمياه والهواء والضوضاء .

٥- مراجعات الصحة والأمان Health and Safety Audits

يهدف ذلك النوع من المراجعات إلى تقييم سياسات الوحدات الأقتصادية المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من أجل حمايتهم وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاولتهم أنشطتهم وضمان الألتزام بالقوانين التي تطبق عليهم، وتتم تلك المراجعات بهدف التعرف على مدى كفاءة تنفيذ تلك السياسات والإجراءات ومدى ملائمتها للتطبيق في ضوء أي تغيرات في القوانين البيئية أو ظروف منشآت الأعمال .

ولأداء ذلك النوع من المراجعات يتعين على المراجعين أن يكون لديهم إلمام كافي بسياسات المنشأة للمحافظة على صحة وأمان العاملين بها، من حيث الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والأجراءات المرتبطة بالوفاء بتحقق تلك الأهداف ، والمتطلبات القانونية ذات الصلة .

كما يجب أن يقوم المراجعين بتقييم مدى كفاءة تطبيق قياسات المنشأة للمحافظة على صحة وأمان العاملين عن طريق الحصول على المعلومات الملائمة (كالأطلاع على محاضر جلسات لجان صحة وأمان العاملين، وفحص تقارير واحصائيات حوادث وإصابات العمل والأطلاع على السجلات الخاصة بصحة وأمان العاملين، مع إجراء المقابلات مع العاملين والمسئولين). كما يتعين أيضا فحص تقارير واحصائيات حوادث وإصابات العاملين بهدف التعرف على أنواع ومسببات تلك الحوادث والأصابات ومدى تكرارها وخطورتها أو مدى امكانية حدوثها في المستقبل ، وتحديد التكاليف المترتبة على حوادث وإصابات العمل .

بالإضافة لذلك يتعين على المراجعين استخدام مؤشرات ومقاييس للأداء سواء كمية أو غير كمية بغرض تحديد مدى الكفاءة والفعالية في تحقيق الأهداف المحددة .

وينبغي علــى المراجعين في ضوء نتائج تلك المراجعات أن يقترحوا الاجــراءات المصـــححة والتوصـــيات الملائمة التي تؤدي إلى زيادة فعالية سياســات المنشــأة عن طريق تحديد مجالات السياسات التي تتطلب الأهتمام (ســواء في مجال البرامج والاجراءات ومدى فهمها من العاملين أو التدريب الكافي للعاملين ، ومدى كفاية و ملائمة الموارد المخصصة لتنفيذ تلك البرامج والاجــراءات) ، أو فـــي مجال تعديل البرامج والاجراءات الحالية وتطوير البرامج والاجراءات الجديدة .

بايجـــاز ذلــك النوع من المراجعات يساعد على تحديد أنشطة ومجالات العمــل الــتي قد يترتب عليها تعرض المنشأة للمخاطر البيئية ، كا أنه يوفر معــلومات هامة للمشكلات المرتبطة بصحة وأمان العاملين والتي من الممكن أن تساعد في تحديد احتياجات العاملين وبرامج تدريبهم ، بالإضافة إلى تقديم التوصــيات الاجــراءات التصحيحية التي تساعد على تفادي مسببات مخاطر العمل ذات الصلة .

٦- مراجعات دورة حياة المنتج Life cycle Audits

تعتمد مراجعات دورة حياة المنتج على تقييم التأثيرات البيئية السالبة التي تترتب على مزاولة المنشأة لأنشطتها الأقتصادية من خلال دورة حياة المنتج ســواء قبل الأنتاج أو خلاله أو مرحلة التوزيع أو الأستخدام أو التصرف في المنتج ، وذلك بهدف مساعدة المنشأة في اتخاذ القرارات المرتبطة باستبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية .

وتتضـــمن مراجعات دورة حياة المنتج ثلاثة مراحل أساسية أولها يتمثل فـــي الحصـــول على البيانات والمعلومات المرتبطة بتلك الدورة ، حيث يتم الـــتعرف عـــلى المعـــلومات الخاصـــة بتصنيع المواد الخام والأنتاج والنقل

والـــتوزيع والأســـتخدام والتصـــرف في المنتج وتحديد التأثيرات البيئية التي تـــترتب علىذلك، وثانيها ينصب على التقييم الشامل لكافة أضرار التأثيرات البيـــئية المترتبة على تلك الدورة، وثالثها يركز على اقتراح أوجه التحسينات الممكنة التي تهدف إلى استبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية المترتبة على تـــلك الـــدورة، والـــتي يمكن أن تتم عن طريق استخدام وسائل تتعلق بإعادة تصميم المنتج أو عملية الأنتاج .

ولاشك أن مراجعات دورة حياة المنتج يساعد على مايلي :-

أ - تمـــثل تـــلك المراجعات عمليات الفحص التي يتم اجرائها على المنتجات بهـــدف تقييـــم مدى الجهود التي بذلتها الوحدات الأقتصادية حتى تصبح منـــتجاتها صديقة للبيئة ، والتحقق أيضاً من أن المحددات الكيمائية قد تم مراعاتها .

ويعـــتمد ذلـــك النوع من المراجعات على تقييم مخاطر وجود مسئوليات قانونية يمكن أن تظهر نتيجة لأستخدام بعض المنتجات أو الخدمات التي تقوم المنشـــأة بتســـليمها أو تأديـــتها لعملائها . ومن ثم تمكن تلك المراجعات من الـــتعرف على الأداء البيئي مما يمكن من التعرف على كافة التأكيدات البيئية لمختلف المنتجات .

ب- تـــزايد الأهتمام بذلك النوع من المراجعات نتيجة تنامي الأهتمام بحماية البيـــئة مـــن مختـــلف الأضـــرار الـــتي قد تتعرض لها، وزيادة إقبال المســـتهلكين عـــلى شراء منتجات الشركة التي لا تسبب أضرار بالبيئة وهـــي تلك المعروفة بالمنتجات صديقة البيئة، وتأسيسا على ذلك يمكن توفير معلومات مفيدة لكافة أفراد المجتمع والجهات المهتمة بالمراجعات

البيـئية عـن الـتأثيرات البيئية لمنتجات المنشأة، والعمل على تشجيع المنشآت على تطوير منتجات جديدة أفضل بيئيا.

ج- تـبرز أهميـة ذلك النوع من المراجعات من زيادة الطلب على خدمات المـراجعة البيـئية من قبل الجهات الحكومية والوحدات الأقتصادية أو الـدول والتي تحتاج إلى وجود تقارير معتمدة من جهات فحص حيادية تقـوم بالمراجعة البيئية التي تشير إلى إتباع الوحدة الأقتصادية معايير لصـحة الأمان المرتبطة بالمنتجات لأتخاذ الأجراءات اللازمة لأستبعاد أو تخفيـض التأثيرات السالبة لمنتجات المنشأة، وتتضح أهمية ذلك في وجـود اهتمام من جانب عديد من الجهات بتقييم الموردين ومراجعتهم Supplier Audits قبل التعامل معهم، بحيث يتم التحقق من تطبيق المنشآت المـوردة للمراجعة البيئية التي تتضمن تحليل دورة حياة المنتج، ومدى فعاليـة نظـم الإدارة البيئية المطبقة على تلك المنشأة الموردة، ومن ثم يطـلب منهم قبل التعامل معهم تقديم تقارير معتمدة عن طريق فاحصين مسـتقلين عـن مـدى فعالية تلك النظم والأجراءات المتعلقة بإجراءات تحليل التأثيرات البيئية المترتبة على دورة حياة المنتجات.

٧- مراجعات إدارة المخلفات Waste Managements Audits

تهـدف عمـليات مراجعات إدارة المخلفات إلى التعرف على الأضرار البيـئية المرتـبطة بـإدارة المخلفات بهدف العمل على استبعاد أو تخفيض الألـتزامات البيـئية للمنشـأة المترتـبة على الإنتاج أو التخزين أو النقل أو التصرف في منتجاتها .

وعادة ما تقوم الشركات بتطبيق عديد من الإجراءات لتحقيق ذلك الهدف لعل ابرزها ما يلي :-

- الحـد مـن المخلفات وآثارها عن طريق تحسين تصميم عمليات الأنتاج والتصنيع بطريقة تحقق ذلك الهدف .
- تدنيـة المخلفات عند المنبع بهدف تجنب تحمل المنشأة من تكاليف مقابل عـلاج الأضـرار البيئية المترتبة عن الأنتظار حتى الأنتهاء من عملية الأنتاج .
- تخفيـض المخلفات عند مرحلة الشراء عن طريق الضغط على الموردين لـتخفيض التأثيرات البيئية التي ترتبط بمنتجاتهم، وأهمية قيامهم بتطوير منـتجات أفضـل بيئياً وذلك في ضوء الحصول على تقارير معتمدة من مراجعين مستقلين تفيد تقييم المخاطر البيئية لهؤلاء الموردين .
- الأحـتفاظ بسجلات تفصيلية للمخلفات المسببة للمخاطر البيئية وضرورة تتـبع مسارها من المهد للحد أي من بداية الإنتاج حتى يتم التخلص منها **Cradle to Grave** .
- وضـع نظـم إعـادة استخدام المخلفات التي يمكن الأنتفاع بها أو إعادة تصـنيع المخلفات التي قد تسبب أضرار للبيئة أو للغير قبل التخلص منها والتصرف فيها .

ويـتعين عـلى المـراجعين التعرف على تلك النظم والسجلات والتوثيق المرتـبط بـإدارة المنشـآت للمخـلفات والفحص الدوري لها، وقد يستخدم المراجعون قوائم استقصاء تتضمن عديد من الأستفسارات والأسئلة التي توجه المسـئولين والعاملين بالمنشأة والتي في ضوئها يتم تحديد مدى كفاءة وفعالية اجراءات المنشأة في إدارة المخلفات واقتراح التحسينات والتوصيات الملائمة.

٦/٥ دراسة المراجع للأمور البيئية عند أداء مراجعة القوائم المالية

Auditor's Consideration of Environmental matters in the Financial Auditing

٦/٥/١ الأمور البيئية وتأثيراتها على القوائم المالية ومسئولية الأدارة

Environmental matters, its impacts and Management responsibilities

تعتبر الأمور البيئية ذات أهمية جوهرية على القوائم المالية لعديد من منشآت الأعمال ، بأعتبار أن تلك الأمور تكون محل أهتمام كبير من مستخدمي القوائم المالية ، كما أنه قد يترتب على تلك الأمور مخاطر تحريف جوهرية والتي قد تزيد عند عدم الأفصاح عنها بالقوائم المالية ، وتقع مسئولية الأعتراف **Recognition** بتلك الأمور وقياس **measurments** تأثيراتها والإفصاح عنها **Disclosure** على إدارة المنشأة، ويتعين على المراجع أن يأخذ في حسبانه تلك الأمور وتأثيراتها عند مراجعته القوائم المالية .

ويقصد بالأمور البيئية بأنها تلك الأمور التي يترتب عليها :-

١- مبادرات تهدف إلى منع أو إبطال أو علاج حدوث أضرار إلى البيئة. أو التعامل بتخطيط مع الموارد القابلة للتجديد أو غير القابلة للتجديد ، وتلك المبادرات قد تكون إلزامية بموجب القوانين أو العقود أو قد تكون اختيارية حيث تتعهد المنشأة بالقيام بها طواعية .

٢- عواقب نتيجة انتهاك القوانين واللوائح البيئية .

٣- عواقب نتيجة وقوع أضرار بيئية على الأخرين أو على المواد الطبيعية.

٤- عواقب نتيجة تحمل المسئولية نيابة عن الأخرين (المسئولية القانونية التي يتم تحملها عن الأضرار التي يسببها الملاك السابقين) .

ويمكن أن تؤثر الأمور البيئية جوهريا على القوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك ما يلى :-

- صــدور قوانين ولوائح بيئية تؤثر على قيمة الأصول بالتخفيض وفي ضوء تلك القوانين تنشأ الحاجة إلى تخفيض قيمة تلك الأصول الدفترية بالقوائم المالية .
- الفشل في الألتزام بالمتطلبات القانونية المرتبطة بتلك الأمور البيئية .
- تــتحمل بعض المنشآت ولا سيما تلك التي تعمل في مجال الصناعات الأســتخراجية (كالبــترول والغــاز أو التعدين) والصناعات الكيمائية إلــتزامات بيــئية تنعكس على تكاليف نشاطها الرئيسي والمباشر في تصنيع منتجاتها .
- إلتزامات ضمنية تنشأ من المبادرات التطوعية التي تقوم بها المنشآت التي تهتم بالحرص على سمعتها الطيبة وعلاقتها بالمجتمع ،على سبيل المــثال إلــتزام تلك المنشآت بمعالجة تلوث موجود بأحد الأراضي- رغما عن عدم وجود أية مسئولية قانونية يفرض عليها ذلك .
- وجــود إلــتزامات طارئة وعارضة تقوم المنشأة بالإفصاح عنها في الإيضــاحات المتممة للقوائم المالية حيث لا يمكنها تقدير المصروفات المرتبطة بتلك الأمور البيئية بدرجة معقولة .
- عــدم إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح البيئية واحتمال تأثير ذلك على اســتمراريتها في مزاولة نشاطها الأمر الذي ينعكس على أساس إعداد القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة .

٢/٥/٦ مسئولية المراجع Auditor's Responsibility

تطــبيقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٠٠) بعنوان الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم أداء عملية مراجعة القوائم المالية **Objectives and General**

principles Governing an Audit of financial statements فـإن الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من التعبير عن رأية عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في كافة النواحي الجوهرية طبقا لإطار عمـل محدد لإعداد التقارير المالية ،ورأي المراجع هذا يرتبط بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة وليس على جانب محدد منها .

عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وتقييم نتائجها وإعداد المراجع تقريره عنها، فإنه تطبيقا للمعيار الدولي رقم (٢٥٠) بعنوان مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial statements يـتعين عـلى المراجع أن يعترف بأن عـدم إلـتزام المنشـأة للقوانين واللوائح البيئية قد يؤثر جوهريا على القوائم الماليـة، وعلى الرغم من ذلك فإن عملية المراجعة في حد ذاتها لا يتوقع أن تكشـف عن وجود عدم إلتزام بكافة القوانين واللوائح، فغرض المراجع عند دراسـة مـراعاة مـدى إلتزام المنشأة بتلك القوانين واللوائح البيئية ليس فى تخطيط عملية المراجعة بطريقة تضمن اكتشاف الانتهاكات المحتملة للقوانين والـلوائح البيئية ، كذلك فليس الهدف أيضا أن يقوم بتحديد الاجراءات الكافية للتوصل إلى استنتاج بخصوص إلتزام أو عدم إلتزام المنشأة بتلك القوانين أو اللوائح البيئية أو مدى كفاية اجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة على تلك الأمور البيئية .

وتطبيقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٤٠٠) بعنوان تقييم المخاطر ونظم الـرقابة الداخـلية Risk Assessments and Internal controls يتعين على المراجع استخدام حكمه المهني في تقييم المخاطر الحتمية عند مستوى القوائم المالية وتحديد العوامل الملائمة لذلك التقييم والتي قد تتضمن مخاطر تحريف

القوائم المالية جوهريا نتيجة لأمور بيئية، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة الهامة التي تكفل الحصول على دليل إثبات كافي بأن تلك القوائم المالية لم يتم تحريفها جوهرياً .

وحتى يقوم المراجع بأداء ذلك يتعين أن يكون لديه الكفاية الفنية والمهنية اللازمة وقد يسترشد المراجع بأراء الخبراء والمتخصصين (كالمحامين، والمهندسين أو الخبراء البيئيين) وتتضح أهمية ذلك في عديد من الحالات التي قد يكون عندها تحديد المراجع لمسألة خرق أو انتهاك القوانين واللوائح البيئية مسألة قانونية قد تخرج عن نطاق الكفاية المهنية للمراجع ، ومن ثم قد يحتاج إلى نصيحة خبير مؤهل بشكل كاف لممارسة القانون .

وقد وفر ايضاح التطبيقات الدولية للمراجعة رقم (١٠١٠) إرشادات تساعد المراجعين على تحديد الأعتبارات الأساسية للأمور البيئية التي يجب أخذها في حسبانهم عند مراجعة القوائم المالية، كما قدم أمثلة توضيحية للآثار المحتملة لتلك الأمور البيئية على القوائم المالية، بالإضافة لذلك فقد وفر ارشادات عن ممارسات المراجعين لأحكامهم المهنية عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة المرتبطة بمراعاة الأمور البيئية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية على النحو التالي :-

- المعرفة بالأعمال في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٠) .
- تقييمات المخاطر ونظم الرقابة الداخلية تطبيقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٤٠٠) .
- دراسة الألتزام بالقوانين واللوائح تطبيقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠).
- اجراءات التحقق الأساسية الأخرى طبقا لمعايير المراجعة الدولية رقم (٦١٠)، (٦٢٠)، (٥٨٠) .

٦/٥/٣ معرفة المراجع للأمور البيئية المرتبطة بأنشطة المنشأة تطبيقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٠)

Application of ISA 310 Knowledge of the Business

تطبيقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٣١٠) بعنوان المعرفة بنشاط العميل Knowledge of the Business (ISA 310) يتعين أن يتوافر للمراجع معرفة كافية بأنشطة العميل عند أداء كافة عمليات المراجعة، وذلك حتى يتمكن من تحديد وفهم كافة الأمور التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وعملية المراجعة وإعداد تقرير عنها. وعند الحصول على تلك المعرفة الكافية بأنشطة وأعمال العميل فإن المراجع يتعين عليه دراسة كافة الظروف الهامة التي تؤثر على تلك الأنشطة والصناعة التي تعمل فيها المنشأة بوجه عام، والمتطلبات والمشاكل البيئية على وجه الخصوص .

ولا شك أن مستوى معرفة المراجع بالأمور البيئية سيكون أقل حتما من المستوى الذي تمتلكه إدارة المنشأة أو الخبير البيئي بوجه عام . ذلك فيجب أن يكون المستوى المعرفي للمراجع كافيا لتمكينه من الحصول على فهم كافي بالأحداث والعمليات والتطبيقات المتعلقة بالأمور البيئية والتي يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة .

كما ينبغي أن يقوم المراجع أيضا بدراسة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة، حيث أنها قد تكون مؤشرا على احتمال حدوث إلتزامات بيئية وعرضية، بسبب أن بعض تلك الصناعات قد تميل بطبيعتها إلى التعرض إلى مخاطر بيئية جوهرية على سبيل المثال الصناعات الكيماوية والبترولية والتعدينية .

ومـــع ذلك فنهاك كثير من المنشآت التي لا تعمل في أحد تلك الصناعات وتستعرض لمخاطر بيئية جوهرية أيضا ، حيث تنشأ تلك المخاطر البيئية في مؤسسات تتسم بالخصائص التالية :-

- صناعات تخضع بدرجة جوهرية لقوانين ولوائح بيئية .
- منشـــآت تتمـــلك وتحتفظ بمواقع ملوثة عن طريق المالكين السابقين، وبالتالي فإن تلك المنشأة تلتزم بتلك المسئولية البيئية . (وهو ما يعرف في القانون بالمسئولية التضامنية) .
- منشآت يكون لها عمليات وأنشطة تتميز بأنها مسببة للتلوث سواء في التربة أو المياه أو الهواء أو استخدام مواد خطره أو أنها تقوم بإنتاج أو تشغيل مخلفات خطره .
- منشـــآت يكون لها تأثيرات عكسية على العملاء والعاملين أو الأفراد الذين يقيمون أو يعملون بجوار مواقعها .

وقد تضمن الملحق رقم (١) لايضاحات التطبيقات الدولية للمراجعة رقـم (١٠١٠) أســئلة توضيحية ترتبط بكيفية حصول المراجع على معرفة بنشاط العميل من وجهة النظر البيئية هي :-

١- هــل تعمـــل المنشأة في صناعة تتعرض لمخاطر بيئية جوهرية قد تؤثر عكسيا على القوائم المالية لها ؟

٢- ما هي المشاكل البيئية التي قد تتضمنها صناعة العميل بوجه عام ؟

٣- ما هي القوانين واللوائح البيئية الواجبة التطبيق على المنشأة ؟

٤- هــل تقوم الجهات الرقابية بمتابعة مدى إلتزام المنشأة بمتطلبات القوانين واللوائح والتراخيص البيئية ؟

٥- هــل تم اتخاذ اية اجراءات أو صدر أي تقارير من الجهات الرقابية لها أثر جوهري على المنشأة وعلى قوائمها المالية ؟

٦- هــل تم التخطيط لقيام المنشأة بأية مبادرات لمنع أو علاج أية أضرار قد وقعت على البيئة ؟

٧- هل حدثت عقوبات أو اجراءات قانونية ضد المنشأة أو إدارتها نتيجة عدم الألتزام بالمتطلبات أو الأمور البيئية ؟

٨- هــل هــناك دعــاوي قضائية مرفوعة على المنشأة نتيجة عدم الألتزام بالقوانين أو اللوائح البيئية ؟

٩- هل تم تغطية المخاطر البيئية عن طريق التأمين بشكل كافي ؟

٦/٥/٤ تقييمات المراجعين للمخاطر والرقابة الداخلية تطبيقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٤٠٠)

Application of ISA 400 Risk Assessments and Internal control

تطــبيقا لمعيــار المراجعة الدولي رقم (٤٠٠) بعنوان تقديرات المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية، تم تفسير وتوضيح العلاقة بين الأمور البيئية ونموذج مخاطر المراجعة عن طريق توفير ارشادات عن الأمور البيئية المرتبطة بتقييم المخاطر الحتمية والنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة واجراءاتها.

تقدير المخاطر الحتمية Inherent Risk

يســتخدم المــراجع حكمه المهني لتقييم العوامل الملائمة لتقدير المخاطر الحتمية عند تطوير خطة المراجعة الشاملة، وفي بعض الظروف قد تتضمن مخاطــر الــتحريف الجوهري في القوائم المالية مخاطر تنشأ عن أمور بيئية وهى ما يطلق عليها بالمخاطر البيئية **Environmental Risks**، وكأمثلة على تلك المخاطر البيئية عند مستوى القوائم المالية ما يلي :-

- مخاطر وجود تكاليف إلتزام محتملة تنشأ من احد التشريعات أو الاتفاقيات التعاقدية .
- مخاطر عدم الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية .
- الأثار المحتملة للمتطلبات البيئية المحددة للعملاء وردود أفعالهم المحتمله على السلوك البيئي للمنشأة .

وإذا مـــا اعتبر المراجع أن المخاطر البيئية هي أحد المكونات الجوهرية عـــند تقدير المخاطر الحتمية، فإنه يقوم بربط ذلك التقدير بأرصدة الحسابات ومجموعة العمليات عند مستوى التأكيد .

وفيمـــا يلي أمثلة على تلك المخاطر البيئية عند مستوى أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات :-

- احتمال أعتماد رصيد أحد الحسابات على تقديرات محاسبية معقده ترتبط بـــأمور بيـــئية ، مـــثال تكوين قيمة أحد المخصصات البيئية في مواجهة تكاليف إزالة أراضي ماوثة أو ترميم مستقبلي لتلك المواقع الملوثة .
- احتمال وجود نقص في البيانات التي يرتكز عليها قياس التقدير المحاسبي بسبب التكنولوجيا المعقدة لأزالة أو ترميم الموقع الملوث .
- احتمال تأثر رصيد الحساب نتيجة أمور بيئية مرتبطة بعمليات غير عادية أو عمليات غير روتينية .

النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية

Accounting and Internal Control systems

يقـــع عـــلى إدارة المنشـــأة مسئولية تصميم نظم رقابة داخلية تساعد في تحقيـــق الرقابة على الأمور البيئية ذات الصلة في الممارسة العملية، وتختلف الطريقة التي خلالها تحكم الإدارة رقابتها على تلك الأمور حسب ما يلي:-

- أن المنشآت التي تتعرض للمخاطر البيئية بشكل منخفض قد تقوم بالرقابة على أمورها البيئية كجزء من نظمها عن المحاسبة والرقابة الداخلية المعتادة .
- أن المنشآت التي تعمل في صناعات تتعرض بدرجة مرتفعة للمخاطر البيئية قد تقوم بتصميم وتشغيل نظم فرعية منفصلة للرقابة الداخلية بشكل يتمشى مع المعايير المتعلقة بنظم الإدارة البيئية .
- بعض المنشآت الأخرى قد تقوم بتصميم وتشغيل إطار متكامل من نظم الرقابة الداخلية بحيث تتضمن كافة السياسات والاجراءات المرتبطة بالأمور البيئية والقضايا البيئية بالإضافة إلى أي أمور أخرى مثل الجودة والصحة والأمن .

لأغراض أداء عملية المراجعة ليست هناك أية اختلافات عن كيفية وفاء الإدارة بتحقيق رقابتها على الأمور البيئية بالفعل، إلا أنه يجب الإشارة على وجه التحديد بأن وجود نقص محتمل في نظم الإدارة البيئية لا يعني في حد ذاته استنتاج المراجع بأن هناك رقابة غير كافية على الجوانب البيئية في المنشأة .

وإذا كان رأي المراجع أن الأمور البيئية سيكون لها أثر جوهري على القوائم المالية للمنشأة، فأنه يتعين عليه من أجل تخطيط عملية المراجعة وتطوير مدخل مراجعة فعال أن يهتم فقط بتلك النظم الرقابية البيئية التى تعتبر ملائمة لمراجعة القوائم المالية سواء أكانت تلك النظم داخل أو خارج نظم المحاسبة أو نظم الرقابة الداخلية .

بيئة الرقابة Control Environment

في كافة عمليات المراجعة يجب على المراجع أن يحصل على فهم كافي ببيئة الرقابة (بما فيها الرقابة على الأمور البيئية) من أجل تقييم اتجاهات

وادراكـــات وتصـــرفات الإدارة ومدى أهميتها بالمنشأة، وتتمثل العوامل التي ترتبط بالحصول على فهم بيئة الرقابة المرتبطة بالأمور البيئية فيما يأتي:-

- أعمال ومهام مجلس الإدارة ولجانها تجاه نظم الرقابة البيئية للمنشأة .
- فلسفة الإدارة وأنماط تشغيلها ومنهجها تجاه القضايا البيئية .

على سبيل المثال مجهوداتها لتحسين الأداء البيئي أو المشاركة في برامج الـتأهيل لنظم الإدارة البيئية والإفصاح الاختياري عن تقارير الأداء البيئي. بالإضـــافة إلى اســتجابة الإدارة تجـــاه الـــتأثيرات الخارجية خاصة المتعلقة بمتطلـــبات المـــتابعة والرقابة والمسئوليات المفروضة عن طريق السلطات الرقابية القانونية .

- الهيكـــل التـــنظيمي للمنشأة وطرق تخصيص السلطة والمسئولية الملائمة للمتطلبات القانونية البيئية .
- نظم الرقابة على الإدارة بما فيها وظيفة المراجعة الداخلية وأداء عمليات المراجعة البيئية .

اجراءات الرقابة الداخلية Control Procedures

عـــندما يصـــل المراجع إلى استنتاج بأن هناك حاجة للحصول على فهم كافي بنظم الرقابة البيئية يتعين عليه اتخاذ السياسات والاجراءات التالية:-

- متابعة مدى الألتزام بالسياسات البيئية للمنشأة بالإضافة للألتزام بالقوانين واللوائح البيئية الملائمة .
- الاحـــتفاظ بـــنظام معـــلومات بيئي ملائم يتضمن تسجيل الكميات المادية للانبعاثات والمخلفات الخطرة ، والسمات البيئية للمنتجات الإضافية فضلاً عن سجل للشكاوي من ذوي المصالح بالإضافة إلى توثيق نتائج الفحص التي تؤديها الهيئات الرقابية القانونية وحصر الأحداث العرضية وآثارها.

- توفير مطابقة للمعلومات البيئية مع البيانات المالية على سبيل المثال مطابقة الكميات المادية لإنتاج المخلفات مع تكاليف التصرف في المخلفات.
- تحديد الأمور البيئية المحتملة والأحداث الطارئة المؤثرة على المنشأة .
- استفسار المراجع من هؤلاء الأشخاص المشرفين على نظم الرقابة البيئية عما إذا كان أي من الأمور البيئية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية قد تم تحديدها .
- اطلاع المراجع على تقرير الأداء البيئي للمنشأة، حيث يفصح عادة ذلك التقرير عن الأرتباطات والسياسات البيئية للمنشأة ونظم الرقابة البيئية الرئيسية .(١)

مخاطر الرقابة الداخلية Control Risk

يحتاج المراجع بعد الحصول على الفهم الكافي بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية إلى مراعاه أثر الأمور البيئية على تقدير مخاطر الرقابة وعند أداء اختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية التي تكون ضرورية لتأييد ذلك التقدير(٢) .

---

(١) يتميز تقرير الأداء البيئي بأنه تقرير منفصل عن القوائم المالية، والتي تفصح خلاله الإدارة للطرف الثالث عن معلومات عن ارتباطاتها الموجهة للجوانب البيئية لمشروعاتها وتحديد سياساتها وأهدافها في هذا الشأن، ومدى تحقيقها وانجازها في إدارة العلاقة بين عملياتها ومخاطرها البيئية فضلا عن المعلومات الكمية عن أدائها البيئي.

(٢) يتم تحديد اجراءات المراجع لتقدير مخاطر الرقابة طبقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٤٠٠) الفقرات (٩-٢١) بعنوان تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية Risk Assessments and Internal Control .

وقــد تضــمن الملحق رقم (١) لأيضاح التطبيقات الدولية للمراجعة رقم ١٠١٠ أسـئلة توضيحية يمكن للمراجع دراستها عند تفهمه لبيئة واجراءات الرقابة للمنشأة من وجهة النظر البيئية :-

١- ما هي فلسفة الإدارة وأنماط عملها تجاه الرقابة على البيئة ؟

٢- هـل يتضـمن هيكـل المنشـأة تخصيص ملائم للفصل بين المسئوليات لأغراض الرقابة البيئية ؟

٣- هل تحتفظ المنشآت بنظام معلومات بيئي يتلائم مع المخاطر البيئية للمنشأة ؟

٤- هل تستخدم المنشأة نظام إدارة بيئي، وإذا كان الأمر كذلك هل تم إعطاء شـهادة بذلك عن طريق جهة معترف بها للترخيص بذلك ؟ (كمثال ذلك المعايير المعترف بها لنظم الإدارة البيئية وأيزو ١٤٠٠٠).

٥- هـل تقـوم المنشـأة بنشر تقاريرها عن الأداء البيئي اختيارياً وهل تم فحصها عن طريق طرف مستقل ؟

٦- هـل اجـراءات الرقابة المستخدمة في تحديد وتقييم المخاطر البيئية أو متابعة مدى إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح البيئية من المحتمل أن تؤثر على المنشأة ؟

٧- هل لدى المنشأة نظم رقابة ملائمة للتعامل مع الشكاوي الخاصة بالأمور البيئية ؟

٨- هـل تستخدم المنشأة اجراءات رقابية للتعامل مع المخلفات الخطره ومع مخاطر عدم الألتزام بالمتطلبات القانونية ؟

٩- هـل اجراءات الرقابة التي تستخدمها المنشأة في تحديد وتقييم المخاطر البيـئية المرتـبطة بمنـتجات وخدمات المنشأة تتفق مع المعايير الوقائية المطلوبة ؟

١٠- هل الإدارة على علم بوجود تأثير محتمل على القوائم المالية من مخاطر حدوث التزامات ناشئة عن تلوث التربة أو المياه أو أي مخاطر للألتزامات ناشئة عن تلوث الهواء أو نتيجة لورود شكاوي لم يتم حسميا (سواء عن العاملين أو عن طرف ثالث) .

٦/٥/٥ مراعاه المراجع القوانين واللوائح البيئية عند مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٥٠

Application of ISA consideration of laws and Regulatios in an Audit of financial statement

تطبيقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٥٠) بعنوان مراعاه القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية في الفقرة رقم (٩) يتعين على الإدارة أن تأخذ في حسبانها عديد من الأمور وذلك بالشكل الذي يفي بمسئوليتها فى التأكد من أن عمليات المنشأة قد تم أدائها طبقاً للقوانين واللوائح والتي تعتبر مسئولية مستمرة للدرجة التي يتعين معها منع عدم الألتزام بها واكتشافها عند عدم الألتزام . ويتعلق ذلك بإلتزامها بالأتي :-

- القوانين واللوائح التي تفرض على المنشأة مسئوليتها عن علاج التلوث البيئي الناشئ عن الأحداث السابقة (سواء أكان مرتبطا بتصرفاتها الخاصة أو كانت متعلقة بأضرار سببها المالك السابق للعقار) .
- الرقابة على التلوث والقوانين المتعلقة بمنع التلوث .
- التراخيص البيئية التي تفرضها بعض التشريعات على سبيل المثال تحديد الحد الأقصى لمستوى الانبعاثات .
- المتطلبات القانونية التي تفرضها السلطات الرقابية تجاه الأمور البيئية .

وقـد تكـون للتغيرات في التشريعات البيئية آثار جوهرية على عمليات المنشـأة، على سبيل المثال التغير في اللوائح البيئية الخاصة بالضوضاء التي يمكـن أن تتضمن استخدام مستقبلي للمعدات والالات، وقد تؤدي تلك الآثار الى عواقـب ترتـبط حتى بالأحداث السابقة على سبيل المثال صدور معايير تعـالج ناتج المخلفات التي تم التصرف فيها في السنوات السابقة حتى لو كان التصرف فيها كان متوافقاً مع التطبيق القائم في ذلك الوقت .

لا يعتـبر المـراجع مسـئولاً عن عدم إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح البيـئية، وتجـدر الإشارة إلى أن اكتشاف انتهاكات المنشأة لتلك القوانين قد يكون خارج تأهيله المهني، ومع ذلك يتعين على المراجع تخطيط وأداء عملية المراجعة باتجاه من الشك عن عدم إلتزام من المحتمل أن يؤدي إلى تحريف جوهري بالقوائم المالية .

يـتعين على المراجع عند تخطيطه عملية المراجعة أن يحصل على فهم عام لتلك القوانين واللوائح البيئية التي إذا تم انتهاكها قد يتوقع بدرجة معقولة أن يكون هناك تحريف جوهري في القوائم المالية ، وحتى يتمكن المراجع من ذلك يتعين عليه القيام بالأتي :-

- استخدام معرفته القائمة بأنشطة وصناعة المنشأة.
- الاستفسـار من الإدارة عن سياساتها واجراءاتها بشأن الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية الملائمة.
- الاستفسار من الإدارة بخصوص تلك القوانين واللوائح البيئية التي يتوقع عـند عـدم الإلتزام بها أثر جوهري على عمليات المنشأة وللدرجة التي معها قد لا تستمر في مزاولة نشاطها.
- مناقشـة الإدارة حـول السياسات والاجراءات التي تتبعها لتحديد وتقييم والمحاسبة عن الدعاوي والمطالبات والتقديرات القضائية والقانونية.

٦/٥/٦ اجراءات التحقق الأساسية التي يستخدمها المراجع

Substantive procedures of Auditor

عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التحقق الأساسية الملائمة يتعين على المراجع مراعاة المستويات المقررة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة للدرجة التي معها يتم تخفيض مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الى مستوى مقبول (متضمنا أي تحريفات جوهرية إذا ما فشلت المنشأة في القياس والإفصاح عن آثار الأمور البيئية) .

تتضمن اجراءات التحقق الأساسية الاستفسار من الإدارة المسئولة عن إعداد القوائم المالية والمديرين المسئولين عن الأمور البيئية للحصول على دليل اثبات يدعم أي تأكيدات ترتبط بالأمور البيئية، وقد يحتاج المراجع الى الاستعانة بعمل خبراء بيئيين .

وفيما يلي أمثلة على اجراءات التحقق التي يؤديها المراجع لاكتشاف التحريفات الجوهرية بسبب الأمور البيئية (وقد يسترشد المراجع برأي خبير بيئي لتقييم نتائج تلك الاجراءات) .

٦/٥/٦/١ الفحص المستندي العام General Documentary review

بوجه عام يقوم المراجع بالأتي :-

- دراسة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجان المراجعة أو أي لجان أخرى تكون مسئولة عن الأمور البيئية .
- دارسة معلومات الصناعة المتاحة عن الأمور البيئية القائمة أو المستقبلية.
- دراسة التقارير التي يصدرها خبراء البيئة مثل تقارير تقييمات المواقع ودراسة التأثيرات البيئية، بالإضافة لتقارير المراجعة الداخلية أو تقارير

المراجعة البيئية ، وتقارير الفحص القانوني ، وتقارير السلطات الرقابية ، وتقاريـــر الأداء البيـــئي الصادرة عن المنشأة، والمراسلات التي تتم بين المنشأة والجهات الرقابية أو المحامين والمستشارين .

٢/٦/٥/٦استخدام عمل الخبراء البيئيين

Using work of Environmental Experts

تعتبر الإدارة مسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم الماليـــة، إلا أنه في عديد من المجالات قد يتطلب الأمر حصول الإدارة على نصيحة فنية من المتخصصين الخبراء كالمحامين أو المهندسين بالإضافة إلى الخـــبراء البيـــئيين الأخـــرين للمســـاعدة في إعداد تلك التقديرات المحاسبية والافصـــاحات المرتـــبطة بالأمور البيئية، بالإضافة إلى المساعدة في تحديد المواقـــف الـــتي من خلالها يكون مطلوب الأعتراف بالألتزامات والتقديرات ذات الصلة بالأمور البيئية (مثال تحديد المسئوليات القانونية للمنشأة لتطهير أو تـــرميم أحـــد المواقع) أو الحصول على البيانات التي على أساسها يتم إعداد الـــتقديرات (قيـــام الخبير البيئي بتحديد طبيعة ونطاق التلوث والطرق البديلة المقبولة لترميم الموقع)، وتصميم خطة التصرف العلاجية الملائمة.

وإذا هـــدف المـــراجع إلى استخدام نتائج عمل الخبير البيئي كجزء من عملية المراجعة فإنه يتعين عليه دراسة ما يلي :-

- مـــدى كفايـــة العمل المؤدي عن طريق الخبراء البيئيين لأغراض عملية المراجعة .
- مـــدى الكفايـــة الفـــنية والموضوعية للخبير البيئي تطبيقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٦٢٠) بعنوان استخدام عمل خبير، ويكون من الضروري للمراجع أن يعطي اعتبار خاص لخبرة وسمعة الخبير البيئي .

- الحصـــول عـــلى دليـــل اثـــبات كاف وملائم بأن عمل الخبير كان كافيا لأغراض مراجعة القوائم وتقييم ملائمة عمل الخبير كدليل اثبات مراجعة.
- قـــد يحـــتاج المراجع أن يتم التعاقد مع خبير أخر عند دراسة ذلك العمل لتطبيق اجراءات إضافية ولتعديل تقرير المراجعة .

٦/٥/٦/٣ استخدام نتائج عمل المراجعة البيئية

Using Results of Environmental Audit

أصبحت المراجعات البيئية محل استخدام شائع بشكل متزايد في عديد من الصناعات . ويعتبر مصطلح المراجعة البيئية من المصطلحات التي تتميز بأن لها مجموعة واسعة من المعاني . ويمكن أن يتم أداء عمليات المراجعة البيئية عـــن طريق خبراء خارجيين أو داخليين (أحيانا ما تتضمن مراجعين داخليين أو عن طريق الإدارة بالمنشأة). وفي الممارسة العملية فإن هناك أشخاص من فـــروع عديدة من المعرفة يمكن تأهيلهم لأداء عمليات المراجعة البيئية. حيث غالبا ما يتم أداء المراجعة البيئية عن طريق فريق عمل يتضمن فروع معرفة مختلفة . وبوجه عام غالبا ما يتم أداء عمليات المراجعة البيئية بناء على طلب الإدارة ولأغراض الاستخدام الداخلي فقط . حيث يتم دراسة عديد من الأمور البيئية التي لعل أبرزها تلوث الموقع أو مدى الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية ومـــع ذلـــك يتعين الإشارة إلى أن مصطلح المراجعة البيئية ليس بالضرورة مرادفا لمصطلح مراجعة تقرير الأداء البيئي .

وعندما يقوم مراجع القوائم المالية للمنشأة بدراسة استخدام نتائج عمليات المـــراجعة البيئية كدليل اثبات مراجعة ملائم، يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية المراجعة تفي بارشادات التقييم المتضمنة في المعيار الدولي للمراجعة رقم ٦١٠ بعنوان مراعاة عمل المراجعة الداخلية أو المعيار الدولي للمراجعة

رقم (٦٢٠) بعنوان استخدام عمل خبير، وتتمثل أبرز تلك الارشادات التي يتعين مراعاتها :-

أ- دراسة أثر نتائج عملية المراجعة البيئية على القوائم المالية .

ب- تقييم الكفاية الفنية والمهارة الخاصة لفريق المراجعة البيئية وموضوعية المراجعين لا سيما عندما يتم اختيارهم من الأعضاء العاملين بالمنشأة .

ج- الحصول على دليل اثبات مراجعة كاف وملائم بأن نطاق عملية المراجعة البيئية متضمناً ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة البيئية كان كافياً لأغراض مراجعة القوائم المالية .

د- تقييم العناية المهنية الواجبة التي تم ممارستها عن طريق الفريق عند أداء عملية المراجعة البيئية .

هـ- مدى كفاية التوجيه والإشراف والفحص السليم لعملية المراجعة .

٦/٥/٦/٤ استخدام عمل المراجعة الداخلية Using work of Internal Audit

إذا ما كان لدى المنشأة قسم لأداء وظيفة المراجعة الداخلية فإن المراجع يدرس ما إذا كان المراجعين الداخليين يهتمون بالجوانب البيئية لأعمال المنشأة كجزء من أنشطة المراجعة الداخلية. فإذا كان ذلك هو الموقف، فإن المراجع يدرس ملائمة استخدام مثل هذه العمل لأغراض عملية المراجعة مع تطبيق الارشادات المحددة في المعيار الدولي للمراجعة رقم (٦١٠) بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية **Considering the work of Internal Auditing** .

٦/٥/٦/٥ اقرارات الإدارة Management Representation

يتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم (٥٨٠) بعنوان اقرارات الإدارة أن يحصل المراجع على اقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور التي تعتبر ذات

أهميـــة نســـبية للقوائم المالية ، عندما لا يتوقع أن توجد أدلة اثبات مراجعة ملائمة وكافية بشكل معقول .

وحيث أن كثير من أدلة الإثبات المتوافرة للمراجع تجاه أثر الأمور البيئية عـــلى القوائم المالية سوف تكون مقنعة في طبيعتها وليست حاسمة. لذلك قد يـــرغب المراجع في الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة تفيد دراستها لأثار الأمور البيئية وأنها :-

- ليســـت على علم بأن ألتزامات أو إحداث عرضية تنشأ من الأمور البيئية تتضمن تلك التي تنشأ من التصرفات التي يحتمل أن تكون غير قانونية .
- ليســـت على علم بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول جوهريا .
- أفصحت بشكل كامل للمراجع عن كافة الحقائق المرتبطة بالأمور البيئية في حالة العلم بها .

٦/٦/٥/٦اجراءات التحقق الأساسية عن الأصول Substantive Tests of Assets

شراء الأصول الثابتة (كالأراضي والتجهيزات والمعدات والالات

(Purchases of land, plant and machines)

يتعين على المراجع الاستفسار في حالة شراء أراضي أو معدات أو آلات أثـــناء الفترة من اجراء الفحص القانوني **Due Dilgence** التي قامت الإدارة بتنفيذها لأغـــراض مـــراعاه آثـــار الأمور البيئية عند تحديد سعر الشراء والأخذ في الحسبان نتائج الفحص العلاجي وألتزامات ترميم الموقع والأراضي .

الأستثمارات طويلة الأجل Long-term Investments

يـتعين عـلى المـراجع مناقشـة المسـئولين عن إعداد القوائم المالية والاستثمارات طويلة الأجل ودراسة آثار أية أمور بيئية تتضمنها تلك القوائم على تلك الاستثمارات .

تخفيض قيمة الأصول Asset Impairment

حيث يتعين على المراجع القيام بالأتي :-

- الاستفسـار عـن أيـة تغيرات مخططة في الأصول الرأسمالية كنتيجة للتغيرات في أحد التشريعات البيئية أو استراتيجية العمل وتقييم آثار ذلك عليها .
- الاستفسار عن سياسات واجراءات الإدارة لتقييم مدى الحاجة إلى تخفيض القيمة الدفترية للأصول بسبب الأمور البيئية .
- فحـص المستندات المؤيدة للتخفيض المحتمل في القيمة الدفترية للأصول ومناقشة ذلك مع الإدارة .

٦/٥/٦/٧ اجراءات التحقق الأساسية من الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية

Liabilitics, Provisions and Contigencics

حيث يقوم المراجع لأغراض التحقق الأساسي من شمول تلك الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية بالأتي :-

- الاستفسـار عـن السياسـات والاجـراءات المقررة لتحديد الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية التي يمكن أن تنشأ من الأمور البيئية .
- الاستفسار عن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تسبب تلك الألتزامات أو المخصصـات أو الخسـائر العرضية التي يمكن أن تنشأ من الأمور

البيــنية على سبيل المثال انتهاكات القوانين واللوائح البيئية وعدم الألتزام بها، أو المطالبات والتقديرات المحتملة نتيجة الأضرار البيئية .

- الاستفســار عــن أي مطالبات أو تقديرات محتملة تتعلق بتكاليف تطهير الموقــع أو تكاليف الإزالة أو الترميم المستقبلية أو عدم الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية .
- الاستفسار والأطلاع على المراسلات بين الشركة والسلطات الرقابية التي تخــتص بــأمور بيئية وما إذا كانت تشير إلى احتمال وجود إلتزامات أو مخصصات أو خسائر عرضية .
- الاستفسار عن المتطلبات الخاصة بتنظيف أو إزالة أو ترميم أحد المواقع في المستقبل عند التخلص من أحد تلك العقارات أو المواقع أو شراؤه أو بيعه .
- أداء اجراءات تحليلية لتحديد العلاقة بين المعلومات المالية بالقوائم المالية والمعــلومات الكمية المدرجة في السجلات البيئية (مثال ذلك العلاقة بين المواد الخام المستخدمة وانتاج المخلفات أو الانبعاثات) .

٦/٥/٦/٨ اجراءات التحقق الأساسية من التقديرات المحاسبية

Accounting Estimates

يتعين على المراجع القيام بالأتي :-

١- فحــص واختبار الإدارة للتقديرات المحاسبية والافصاح عنها عن طريق ما يلي :-

أ - دراســة كفاية العمل المؤدى عن طريق الخبراء البيئيين التي تعاقدت معهــا الإدارة وتطــبيق الإرشــادات المتضمنة فى معيار المراجعة الدولي رقم (٦٢٠) بعنوان استخدام عمل خبير .

ب- فحـــص البيانات التي تم على أساسها إعداد التقديرات ودراسة ما إذا كانت ملائمة وذات مصداقية وكافية .

جـ- تقييم ما إذا كانت الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات متسقة مع بعضها ومع البيانات المؤيدة وبيانات الصناعة ، ودراسة الحاجة إلى التعاقد مع أحد الخبراء لفحص افتراضات معينة .

د - اختـــبار العمـــلية الحســـابية الـــتي قـــامت الإدارة باجرائها لترجمة الأفتراضات إلى تقديرات محاسبية .

هـــ- دراسة ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالموافقة على اجراء تقديرات محاسبية مرتبطة بالأمور البيئية .

٢- اجراء تقدير محاسبى مستقل لتدعيم معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة إذا كانت غير ملائمة .

٣- دراســـة اســـتمرار ملائمـــة الافتراضات المرتبطة بتقديرات الألتزامات والمخصصات أو الخسائر العرضية المتعلقة بالأمور البيئية .

٤- مقارنة تقديرات أحد الألتزامات المرتبطة بترميم أحد المواقع مع تقديرات الألـــتزامات الخاصـــة بمواقـــع أخـــرى مرتبطة بمشاكل بيئية مماثلة أو التكاليف الفعلية المتعلقة بمواقع مماثلة أخرى .

٥- الفحـــص المســـتندي لقيمة الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية الناشـــئة عـــن الأمـــور البيـــئية ومناقشة ذلك مع الإدارة والأطلاع على المراســـلات مع المستشار القانوني بخصوص قيمة المطالبات والعقوبات والجزاءات .

اجراءات التحقق من الخسائر والأرباح والألتزامات البيئية المحتملة

الخسائر البيئية المحتملة

وهي عبارة عن خسائر محتملة ناتجة عن ظرف طارئ محتمل الحدوث، ويـتم إثـبات تـلك الخسائر المحتملة كمصروف وإلتزام معا في حالة توافر شرطان معا هما :-

١- أن تكـون من المحتمل أن تؤكد الأحداث المستقبلية على فقدان أصل من الأصول أو نشأة إلتزام في تاريخ الميزانية مع الأخذ في الحسبان أية قيمة من المحتمل استردادها وتكون مرتبطة بتلك الخسارة .

٢- امكانيـة تقدير مبلغ الخسارة المتوقع حدوثها تقديرا مناسبا يمكن الاعتماد عليه .

ويتم الإفصاح بالقوائم المالية عن الخسارة المحتملة في حالة عدم توافر أيا مـن هذين الشرطين إلا إذا توصلت الإدارة إلى احتمال حدوث تلك الخسارة يعتبر ضئيلا أو مستبعدا ، وهنا يكون ذلك الإفصاح غير مطلوبا .

الأرباح البيئية المحتملة

وهـي الأربـاح التي قد تتحقق إذا ترتب على الأحداث المستقبلية زيادة أصل أو نقص إلتزام .

الإلتزامات المحتملة

وتعرف بأنها تعهدات ممكنة ناتجة عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجود تلك التعهدات فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر غير مؤكد في المستقبل وغيـر خاضع كلية لرقابة المنشأة ، أو أن الألتزامات المحتملة تمثل تعهدات حاضرة ناتجة عن أحداث سابقة ولم يتم الأعتراف بها . وذلك التعريف يقود إلى أهمية التفرقة بين المخصصات والألتزامات المحتملة .

٧/٥/٦ التقرير والإفصاح عن آثار الأمور البيئية على القوائم المالية

Reporting and Discolsure of Environmental matters

يجـب علـى المـراجع التحقق من كفاية الأفصاحات في القوائم المالية المرتـبطة بتأثيرات الأمور البيئية، وفي سبيل ذلك ينبغي مراعاه المراجع ما يلي عند إعداد التقارير :-

- عند تكوين الرأي عن القوائم المالية، يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت آثـار الأمـور البيئية قد تم معالجتها أو الأفصاح عها بشكل كافي طبقاً لإطـار عمل ملائم لإعداد التقارير المالية. بالإضافة لذلك فإن المراجع يقـوم بالاطلاع على أي معلومات أخرى تم تضمينها مع القوائم المالية مـن أجـل تحديـد أية اختلافات جوهرية على سبيل المثال فيما يتعلق بالأمور البيئية .
- تعتبر تقديرات الإدارة للأحداث غير المؤكدة ونطاق الافصاح عنها في القوائم المالية من المشاكل الرئيسية في تحديد الأثر على تقرير المراجع، وقد يتوصل المراجع لاستنتاج بأن هناك أحداث غير مؤكدة جوهرية أو افصاحات غير ملائمة بسبب الأمور البيئية. وقد تكون هناك ظروف في رأي المـراجع تطرح مشكلة عدم ملائمة فرص استمرارية المنشأة في مـزاولة نشاطها، في مثل تلك الظروف يراعى المراجع المعيار الدولي لـلمراجعة رقـم (٧٢٠) بعنوان الاستمرارية وهو يوفر ارشاد تفصيلي للمراجعين في مثل تلك الظروف .

٦/٦ المراجعة البيئية الخارجية في مصر

١) سياسات وبرامج الحكومة الخاصة بالبيئة

تتمثل سياسات البيئة في مجموعة القواعد والتوجيهات التي تهدف إلى حماية البيئة ، وتستخدم كأساس ومعايير في مجال اتخاذ القرارات البيئية وفي الرقابة وتقييم الأداء البيئي .

وتتضمن تلك السياسات الأهداف البيئية المطلوب تحقيقها والأساليب التي يجب استخدامها لتنفيذها .

تهتم حكومة مصر بحماية البيئة والحفاظ عليها، وقد أصدرت الكثير من القوانين والقرارات في هذا الشأن، ولعل أبرزها القانون رقم (٤) لسنة ٩٤ والذي أهتم بالأتي :-

- شرح أهداف جهاز شئون البيئة .
- الدعوة لإنشاء صندوق لحماية البيئة .
- الاهتمام بدراسات تقييم التأثير البيئي، حيث لا يتم السماح لأي مشروع أو منشأة ببدء النشاط دون إجازة دراسات تقييم التأثير البيئي .
- إعداد تقرير سنوي عن حالة البيئة المصرية يقدم إلى رئيس الجمهورية لاتخاذ كافة الإجراءات الفورية لإصلاح البيئة في مصر .

لإبراز دور الجهات الحكومية فى الرقابة على البيئة ومراجعتها يتم تحديد وتقييم دور جهاز شئون البيئة وجهات الإشراف بالإضافة الى دور الجهاز المركزى للمحاسبات .

١-دور جهاز شئون البيئة فى مصر

بدأ اهتمام مصر بشئون البيئة فى العصر الحالى بصدور قوانين وقرارات جمهورية ووزارية تتناول شئون البيئة كالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٦١ فى شأن الكوارث البحرية ، وقرار رئيس الجمهورية رقم ٨٦٤ لسنة ١٩٦٩ بشأن اللجنة العليا لحماية الهواء من التلوث ، وقد توالت بعد ذلك القوانين واللوائح والقرارات حتى صدور القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ فى شأن البيئة وإنشاء جهاز لشئون البيئة ، وصدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٩٥ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون .

ويقوم الجهاز وفقا للقانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية برسم السياسة العامة للبيئة وإعداد الخطط اللازمة للحفاظ على البيئة وتنميتها ومتابعة تنفيذها مع الجهات الإدارية المختصة ودعم العلاقة البيئية بين مصر والدول الأخرى والمنظمات الإقليمية والدولية فى مجالات البيئة المختلفة .

وقد أنشأ جهاز شئون البيئة طبقا للقانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ برئاسة مجلس الوزراء وتكون له الشخصية الاعتبارية العامة ويتبع الوزير المختص لشئون البيئة وتكون له موازنة مستقلة ويكون مركزه مدينة القاهرة وينشأ بقرار من الوزير المختص بشئون البيئة فروع للجهاز بالمحافظات وتكون الأولوية للمناطق الصناعية . وتتمثل أهم اختصاصات هذا الجهاز فيما يلى :

١- إعداد مشروعات القوانين والقرارات المتعلقة بتحقيق أهداف الجهاز وإبداء الرأى فى التشريعات المقترحة ذات العلاقة بالمحافظة على البيئة .

٢- إعداد الدارسات وصياغة الخطة القومية لحماية البيئة والمشروعات التى تتضمنها وإعداد الموازنات التقديرية لكل منها .

٣- وضع المعايير والاشتراطات الواجب على أصحاب المشروعات والمنشآت الالتزام بها قبل الإنشاء وأثناء التشغيل .

٤- المتابعة الميدانية لتنفيذ المعايير والاشتراطات التى تلتزم الأجهزة والمنشآت بتنفيذ هذا واتخاذ الإجراءات التى نص عليها القانون ضد المخالفين لهذه المعايير والشروط .

٥- إعداد الخطط للرصد البيئى وللطوارئ البيئية وللتدريب والتثقيف والإشراف على تنفيذها ، وإعداد التقارير الدورية عن المؤشرات الرئيسية للوضع البيئى ونشرها بصفة دورية .

٦- إدارة المحميات الطبيعية والإشراف عليها والاشتراك فى إدارة المناطق السياحية .

٧- المشاركة مع الجهات الأخرى بشأن تنظيم وتأمين تداول المواد الخطرة ، وتأمين البلاد ضد تسرب المواد والنفايات الخطرة والملوثة لبيئة .

٨- إعداد تقرير سنوى عن الوضع البيئى يقدم لرئيس الجمهورية ومجلس الوزراء ومجلس الشعب .

ويواجه جهاز شئون البيئة فى مصر العديد من المشاكل والصعوبات التى تؤدى إلى عدم قيامه بالمهام المكلف بأدائها بالكفاءة المطلوب وفيما يلى أهم هذه المشاكل :-

١- ضعف التمويل اللازم لتنفيذ مشروعات تنمية البيئة .

٢- نقص العمالة الفنية والإدارية بالجهاز .

٣- كثرة عدد القوانين والقرارات واللوائح المتعلقة بشئون البيئة .

٤- عدم وجود تنسيق كافى بين جهاز شئون البيئة والجهات الأخرى المسئولة عن البيئة .

٥- ضـــعف الـــوعى بأهمية دور جهاز شئون البيئة والجهل بما يقوم به من أعمال وجهود لحماية البيئة والمحافظة عليها من التلوث .

٢- دور جهات الإشراف والرقابة على البيئة فى مصر :

عـــادة مـــا يتم الإشراف والرقابة على جهاز شئون البيئة وما يؤديه من أعمـــال مـــن عدة جهات تخضع للسلطة التنفيذية بالإضافة الى دور الجهاز المركـــزى للمحاســـبات بصفته جهاز الرقابة التابع للسلطة التشريعية ، هذا فضـــلا عن رقابة رئيس الجمهورية حيث يقدم إليه التقرير السنوى الذى يعده جهاز شئون البيئة .

١- رقابة السلطة التنفيذية :

أ- رقابة رئاسة مجلس الوزراء :

تقـــوم رئاسة مجلس الوزراء بالأشراف والرقابة على جهاز شئون البيئة بصفته من الوحدات التابعة له ، كما أن القانون الزم جهاز شئون البيئة بتقديم تقرير سنوى لمجلس الوزراء عن الوضع البيئى .

ب- وزير شئون البيئة بمجلس الوزراء :

يتـــبع جهـــاز شئون البيئة الوزير المختص بشئون البيئة برئاسة مجلس الـــوزراء طـــبقاً لما تقضى به المادة الثانية من القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ بإصـــدار قانون البيئة ، ووزير شئون البيئة طبقاً لأحكام القانون هو الوزير المختص بمراقبة تنفيذ القانون وعليه أن يعرض على مجلس الوزراء ما اتخذ مـــن إجراءات فى سبيل تنفيذ أحكام قانون شئون البيئة ، ولوزير شئون البيئة كافة الصلاحيات التى يتخذها فى الرقابة والإشراف على الوزارة التى يرأسها.

جـ- رقابة وزارة المالية :

يختص ممثل وزارة المالية بجهاز شئون البيئة بالرقابة المالية على تنفيذ موازنة الجهاز والإشراف على أعمال الحسابات ، ومراقبة سلامة الإجراءات الحسابية ومطابقتها للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها فى الجهاز ، كما يختص ممثلوا الوزارة المشرفين على الوحدات الحسابية بالتوقيع على الشيكات وأذون الصرف توقيعاً ثانياً ، وعلى ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية تقديم بيانات المتابعة المالية الشهرية والمراكز المالية ربع السنوية إلى وزارة المالية بما يطابق سجلات الوحدة الحسابية فى المواعيد المحددة كما يقدم الحساب الختامى السنوى إلى وزارة المالية فى الميعاد الذى يحدده سنوياً منشور إعداد الحساب الختامى ، وعلى ممثلى وزارة المالية مراعاة مطابقة كافة أرصدة الحسابات الواردة بالدفاترعلى الأرصدة الواردة بالحسابات المتقدمة .

فوزارة المالية تقوم برقابة جهاز شئون البيئة طبقاً لقانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية كما هو الحال بوحدات الجهاز للدولة .

٢- رقابة السلطة التشريعية :

تباشر السلطة التشريعية ممثلة فى مجلس الشعب رقابتها على البيئة عن طريق ما تقوم به من رقابة على الجهاز الحكومى للدولة ، فضلا على أن القانون رقم ٤ لسنة١٩٩٤ نص على أن يودع جهاز شئون البيئة صورة من تقريره السنوى بمجلس الشعب – ليجزى شئونه فيه ، وكل هذا يشكل رقابة يباشرها المجلس عن طريق الجهاز المركزى للمحاسبات كهيئة مستقلة تتبع مجلس الشعب .

٣- دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مراجعة البيئة :

هناك دور للجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة على جهاز شئون البيئة ويتضح ذلك من خلال الآتى :-

أ- رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات وفقا لقانونه :

يقضى قانون الجهاز المركزى للمحاسبات بأن يقوم الجهاز بعده أنواع من الرقابة هى :- الرقابة المالية ، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة ، والرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات .

ب- اختصاصات ومسئوليات الجهاز فى الرقابة ومراجعة البيئة :

تختلف اختصاصات ومسئوليات الأجهزة العليا للرقابة فى مراجعة البيئة وفقا للقانون أو التفويض الممنوح لها بالمراجعة ، ونوع المراجعة التى تمارسها سواء كانت مراجعة مالية أو مراجعة أداء (اقتصاد ، كفاءة، فاعلية) أو مراجعة شاملة ، والجهة محل المراجعة .

١-اختصاصات الجهاز للرقابة ونطاقها :

تتمثل الاختصاصات الرئيسية للجهاز فى الرقابة ومراجعة البيئة فيما يلى:

أ- متابعة سياسات وبرامج البيئة القومية ومدى مطابقتها للالتزامات والارتباطات الدولية .

ب- مراجعة التزام الوزارات والهيئات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية ومشروعات قطاع الأعمال العام بقوانين ونظم البيئة القومية أو الالتزامات والارتباطات الدولية .

ج- تقييم آثار ونتائج وبرامج وأنشطة البيئة القومية .

د- مراجعة الآثار البيئية للسياسات والبرامج غير البيئية .

ويمارس الجهاز المركزى للمحاسبات وفقا لقانونه عدة أنواع من الرقابة هى الرقابة المالية بشقيها المحاسبى والقانونى ، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات المالية ، ويباشر الجهاز رقابته على وحدات الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والاقتصادية بوحدات قطاع الأعمال العام .

وقد منح الجهاز المركزى للمحاسبات الاختصاصات الكافية التى تمكنه من تنفيذ مسئوليته فى مراجعة البيئة من قيام ممارسات إدارة بيئية سليمة والالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بها .

٢-إعداد التقارير ومتابعة توصيات الجهاز للرقابة ومراجعة البيئة :

فى مجال إعداد التقارير ومتابعة توصيات مراجعة البيئة يتم إعداد مجموعة من التقارير تختلف وفقا للغرض منها ، والفترة التى يعد عنها ، ومسئوليات الجهاز فى هذا المجال .

كما تختلف الموضوعات التى تتناولها هذه التقارير فمنها ما يتناول النواحى المالية الخاصة بحماية البيئة ، أو مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية أو الاثار البيئية للسياسات والبرامج البيئية أو غير البيئية ، أو التكاليف والمنافع البيئية ، أو المتابعة التنظيمية للسياسات البيئية أو تلوث الهواء والمياه والتربة ، أو تخفيض الضوضاء .

كذلك تتضمن هذه التقارير ملاحظات وتوصيات الجهاز عن مراجعة البيئة التي يجب متابعتها للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة تجاهها من جانب الجهات محل المراجعة .

وفى سبيل ممارسة الجهاز المركزى للمحاسبات لرقابته ، فأنه يتولى إعداد وإصدار التقارير التالية :

أ- تقارير المراجعة المالية :

وتتمثل فى تقارير فحوص تعد وفقاً لبرامج زمنية محددة خلال السنة المالية ، وتقارير سنوية ، وتتضمن هذه التقارير أهم الملاحظات والنتائج والتوصيات التى توصل إليها الجهاز نتيجة مراجعته للجهات محل المراجعة سواء كانت تنفيذية أو رقابية (إشرافية) والتى تتمثل فى توصيات خاصة بإجراء التصحيحات المناسبة وإصدار التعليمات اللازمة لملافاة أوجه القصور أ المخالفات البيئية لمنع تكرار هذه الأخطاء مستقبلا أو الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للعمل البيئى واقتراح تعديل الغير ملائم منها للواقع التطبيقى، وتوصيات بطلب اتخاذ عقوبات ، ولفت الانتباه إلى أوجه القصور فى نظم الرقابة البيئية المعمول بها بالجهات محل المراجعة وغير ذلك .

ب- تقارير مراجعة البيئة :

تتمثل تقارير الجهاز فى هذا المجال فى بعض الدراسات التى تتم لبعض الجهات المختصة أو التى يدخل ضمن أنشطتها حماية البيئة ، وهى تقارير ليس لها فترة زمنية معينة ، وتتضمن هذه التقارير الظواهر المؤدية للتلوث وأسبابها والآثار السلبية لها ، وتوصيات الجهاز لعلاجها والتى تتمثل فى وضع الضوابط اللازمة لأحكام الرقابة على الأعمال المسببة للتلوث ، ومتابعة الجهات المخالفة وأجراء التفتيش الدورى عليها ، والتخطيط الجيد

للأعمال ، وتوفير الاعتمادات المالية اللازمة لمشروعات حماية البيئة ، وأخذ البعد البيئى عند دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية .

وهــذا ويتابع الجهاز المركزى للمحاسبات توصياته الواردة فى تقاريره وفقا لقانونه ، كما يتم إحالة تقارير الجهاز إلى اللجان النوعية بمجلس الشعب لدراستها واتخاذ التوصيات اللازمة فى هذا الشأن .

وتتمــثل أهم المشاكل التى تواجه الجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة على ومراجعة البيئة على النحو التالى :

١- عـــدم توافر نظام شامل ومتكامل للمعلومات البيئية على المستوى المحلى يســاعد فى توفيــر الــبيانات الــتى يحتاجها مخططو ومنفذو السياسات والبرامج البيئة المختلفة بالحجم والشكل المناسب .

٢- عــدم توافــر خطة قومية شاملة للبيئة وبرامج بيئية نوعية على مستوى القطاعــات والــوزارات والوحدات تتمشى مع الخطة القومية ، بالإضافة لغياب التنسيق بين الأجهزة والجهات المعنية بشئون نتيجة لكثرتها ، مما يــؤدى إلى عــدم التنســيق بين البرامج البيئية الفرعية وصعوبة تحديد أولويات التنفيذ .

٣- عــدم اختيار الأدوات المناسبة لتنفيذ السياسات والبرامج البيئية ، وإهمال البعد البيئى عند إعداد الخطة العامة للدولة والسياسات الاقتصادية المحلية.

٤- عدم تطوير الأنظمة المحاسبية المستخدمة بما يساعد فى قياس التغيرات فى المــواد الطبيعية والبيئة على أساس سليم ، والتحليل المناسب لنفقات التــلوث بمــا يســاعد فى تحديــد المسئولية عنها والتقويم السليم لأداء المشــروعات والمستويات الإدارية المختلفة ، وتحديد تكلفة معايير رقابة التلوث المحددة عن طريق الأجهزة المختصة أو المشروعات المختلفة .

٥- عـــدم توافر المهارات اللازمة للقيام بمراجعة البيئة على كافة المستويات والقطاعـــات الأمر الذى يؤدى إلى الاعتماد على عمل المتخصصين من خارج الجهاز .

٦- صعوبة قياس بعض النفقات والعوائد البيئية كمياً أو التعبير عنها بوحدات نقدية مما يؤدى إلى صعوبة مراجعتها .

٧- عدم إكتمال وجود المعايير والنقص فى مقاييس تقييم الأداء البيئى :-

حيث يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بممارسة المراجعة البيئية في ظل عـــدم اكتمال وجود معايير ونقص واضح في المقاييس الفنية لتقييم الاداء البيئى ، كما أنها ما زالت تحت الإعداد بالاعتماد على معايير المحاسبة، والقوانين والقواعد الخاصة بسلوك وآداب المهنة، بالإضافة إلى السياسات والقوانين والقرارات واللوائح والتعليمات الحكومية البيئية.

الفصل السابع

المراجعات الحكومية



الفصل السابع

المراجعات الحكومية

Governmental Audits

٧/١ أنواع وخصائص التنظيمات الحكومية .

٧/١/١ الأنواع المختلفة للتنظيمات الحكومية .

٧/١/٢ الخصائص المميزة للتنظيمات الحكومية .

٧/٢ الإطار العام للمحاسبة في التنظيمات الحكومية .

٧/٢/١ المحاسبة عن الأموال .

٧/٢/٢ وظيفة الاتصال المحاسبي في التنظيمات الحكومية .

٧/٢/٢/١ مستخدموا المعلومات المحاسبية .

٧/٢/٢/٢ نوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة .

٧/٢/٣ وظيفة القياس المحاسبي في التنظيمات الحكومية .

٧/٢/٣/١ صيغة أسلوب المحاسبة عن الأموال .

٧/٢/٣/٢ الأساس المحاسبي للمحاسبة عن الأموال .

٧/٣ مبادئ المحاسبة في التنظيمات الحكومية .

٧/٤ طبيعة المراجعة الحكومية وحتميتها .

٧/٤/١ مفهوم المراجعة الحكومية ونطاقها .

٧/٤/٢ حتمية المراجعة الحكومية والعوامل التي خلقت الطلب عليها .

٧/٥ عناصر المراجعة الحكومية .

٧/٥/١ المراجعة المالية ومراجعة الالتزام .

٧/٥/٢ مراجعة الأداء .

٧/٥/٢/١ مراجعة العمليات (مراجعة الاقتصاد والكفاية) .

٧/٥/٢/٢ مراجعة الفعالية .

٧/٥/٢/٣ العلاقة بين الاقتصاد والكفاية والفعالية .

٧/٦ معايير المراجعة الحكومية .

٧/٧ معوقات تطبيق مراجعة أداء الوحدات الحكومية .

٧/٨ ملحق – الجهاز المركزي للمحاسبات ودوره في المراجعة الحكومية .

٧/١ أنواع وخصائص التنظيمات الحكومية

The Types and Characteristics of Governmental Entities

٧/١/١ الأنواع المختلفة للتنظيمات Typer of Governmental Entities

جــرت العادة على وصف المحاسبة بأنها لغة الأعمال باعتبار أنها إحدى وســائل الاتصــال في التنظيمات التي تستهدف تحقيق الأرباح مثل المنشآت والشــركات الصــناعية والتجارية ، ولكن هذا الوصف لا يقتصر على قطاع الأعمال فقط، ولكنه يسري أيضا وبنفس الدرجة على التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال **Nonbusiness Segment** وهي تلك التي لا تسعى إلى تحقيق الأربــاح مــثل الوحدات الحكومية أو التنظيمات الاجتماعية التي تقدم خدمات لأفراد المجتمع ككل أو مجموعة معينة من الأفراد .

وبصـــرف الـــنظر عن نوعية التنظيمات أو طبيعة أنشطتها أو تبعيتها أو عدم تبعيتها لقطاع الأعمال فهي تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لإنجاز غرض معين . ويترتب على ذلك نشأة وحدة محاسبية تكون مواردها موضوعا للقياس والاتصال المحاسبي .

ولا تختــلف أهداف المحاسبة العامة كنظام باختلاف أنواع التنظيمات أو أشكالها القانونية ، وبغض النظر عن شكل ومضمون وعمومية أهداف التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي فهي تخضع عند إعدادها لمعايير محاسبية نمطية متعارف عليها ، رغما عن ذلك فإن شكل ومضمون التقارير التي تصدر عن قطــاع الأعمال تختلف عن تلك التي تصدر عن قطاع غير الأعمال ، ويرجع ذلك إلى تباين خصائص وأهداف التنظيمات في القطاعين ، مما انعكس بدوره على وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي، وقد استخدم مجلس معايير المحاسبة

المالية Financial Accounting standards Board (FASB) مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ليعنى به الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح Nonprofit Organization ويمكن تصنيف تلك التنظيمات بعدة طرق وفقا لطبيعتها وأنواع الخدمات التي تؤديها وأساليب تمويلها ومع ذلك قد لا تعتبر تلك التصنيفات مطلقة ، حيث يوجد تداخل بين التصنيفات بعضها البعض ، عموما يمكن تحديد أبرز تلك التصنيفات على النحو التالي :-

١) التصنيف حسب طبيعة التنظيمات

حيث تصنف التنظيمات إلى مجموعتين الأولى تنظيمات عامة حكومية (وتتكون من الوزارات والمصالح الحكومية بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس العامة) ، وهي تنشأ بموجب القانون ووفقاً لإرادة السلطة التشريعية ، والثانية هي تنظيمات خاصة اجتماعية (تتكون من الجمعيات الخيرية والمهنية والنوادي بالإضافة للمستشفيات والجامعات والمدارس الخاصة وأي تنظيمات اجتماعية أخرى لا تستهدف الربح) ، وهي تنشأ من رغبة مجموعة من الأفراد يقدمون المنح والهبات لأغراض اجتماعية أو قد تنشأ كمجتمع نقابات تسعى لتوفير خدمات لأعضائه أو تنشأ عن طريق أفراد يجمعهم هدف اجتماعي .

٢) التصنيف حسب نوع الخدمات المقدمة

وتنقسم إلى أربعة مجموعات هي :-

أ- تنظيمات حكومية تقدم خدمات سيادية مثل الدفاع والأمن والعدالة .

ب-تنظيمات حكومية تقوم بتأدية خدمات اجتماعية (الرعاية والصحة والتعليم) بدون مقابل أو تنظيمات اجتماعية خاصة لا تستهدف الربح تقدم تلك الخدمات بمقابل رمزي .

ج- تنظيمات حكومية تقدم خدمات البنية الأساسية مثل بناء الطرق والكباري واستصلاح الأراضي .

د- تنظيمات حكومية تقدم خدمات اقتصادية كالكهرباء والمياه والنقل والمواصلات دون السعي إلى تحقيق أرباح .

٣) التصنيف حسب طبيعة الأموال

تصنف إلى مجموعتين هما :-

أ- تنظيمات تقدم خدمات بدون مقابل عن طريق إنفاق اعتمادات مخصصة لأغراض محددة ولذلك يخصص لها موارد وتتجدد سنويا أو كل فترة لتنفقها على أغراض معينة محددة يطلق عليها أموال ذات موارد متجددة من مصدر خارجي **Source and Disposition funds** (ومثال على ذلك الوزارات والمصالح الحكومية والمستشفيات والكليات والمدارس العامة). حيث يتم تخصيص اعتماداتها عن طريق الموازنة العامة للدولة.

ب- تنظيمات تقدم خدماتها بمقابل عن طريق اعتمادها على ايرادات ذاتية تتولد من استغلال رأس مالها الدائم الذي سبق وأن ساهمت به الدولة من أموالها القابلة للإنفاق **Expendable Funds** أو التي ساهم فيها الأفراد لإنشاء مثل تلك التنظيمات ، ولذلك يطلق على تلك الأموال بأنها أموال ذات موارد متجددة ذاتيا **Self-Sustaining Funds** (ومن أمثلتها المؤسسات الاقتصادية التي تقدم خدمات الكهرباء والمياه والنقل والمواصلات) .

٧/١/٢ الخصائص المميزة للتنظيمات

Charcteristics of Governmental Entities

مـــع تعـــدد أنواع التنظيمات وتنوع الخدمات التي يمكن أن تؤديها حيث يكون بعض التنظيمات عامة (أي حكومية) وبعضها خاص (اجتماعية) ، وتقدم تـــلك التـــنظيمات خدماتهـــا مجاناً أو بمقابل ، ومع ذلك تتسم تلك التنظيمات بمجموعـــة من الخصائص التي تميزها عن تلك المتعلقة بقطاع الأعمال، لعل أبرزها ما يلي :-

أ- عدم وجود حافز للربح :

حيـــث تتســـم تلك التنظيمات بأنه ليس لها حافز لتحقيق الربح لعدم وجود حقـــوق مـــلكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها، فتلك التنظيمات لم تنشأ أصـــلا بدافع الربح وإنما قد تغطي جزء أو كل تكاليف أداء الخدمة ، ولا شك أن غيـــاب مؤشـــر الربح في تلك التنظيمات ينعكس أثره على وظيفة القياس والاتصال المحاسبي لها .

ب- عدم وجود سوق تنافسية :

تحصل تلك التنظيمات على قدر كبير من مواردها إما إجبارا (عن طريق فرض وجباية الضرائب) وإما تطوعا (كما هو الحال في الهبات والتبرعات)، وهي لا تواجه قوة تنافسية لأنها تقدم خدمات ومنافع للمستفيدين الذين لا يتوفر لهـــم مصادر بديلة للحصول على مثل تلك المنافع (وحتى لو توفرت فهي لا تشكل قوة منافسة كالنقل) .

تلك الخاصية يترتب عليها عدم تهيئة الفرصة للمستفيدين من خدمات تلك التنظيمات في تقييم كفاءة وفعالية إدارة تلك التنظيمات الحكومية .

ج- عدم تجانس أهداف أصحاب المصالح :

هناك تجانس بين أهداف أصحاب المصالح في تنظيمات الأعمال (الملاك والمديـــرون والموظفون) يتمثل في وحدة الهدف التي تنصب على تحقيق قدر مرضي من الأرباح واستغلال الموارد المخصصة بطريقة مثلى لتحقيق الربح. عــلى الــنقيض مــن ذلك في التنظيمات الحكومية ، حيث قد لا تتفق أهداف التنظيم مع دوافع واتجاهات مديريها ، لأن تعيينهم وتحديد رواتبهم وعلاواتهم يتم تحديدها نمطيا دون النظر إلى إنتاجيتهم ، كما أنهم يتخذون قراراتهم تنفيذا للتعليمات والأوامر والخطط المعتمدة من السلطة التشريعية أو الجهة الحكومية.

د- الخضوع لقيود قانونية أو شروط خاصة :

تخضــع التــنظيمات الحكوميــة والاجتماعية (سواء الممولة من الموارد الســيادية أو مــن المساهمات والتبرعات أو التي توفر سلعة أو خدمات وفقا لــلحاجة لهــا) إلى قيود تحدد مجالات إنفاق مواردها ، حيث قد تفرض تلك القيــود بــنص القــانون كما في التنظيمات الحكومية أو بواسطة المساهمين بالأموال أو إدارة التنظيم كما في التنظيمات الاجتماعية الأخرى .

٧/٢ الإطار العام للمحاسبة في التنظيمات الحكومية

The Accounting Framework of Governmental Entities

فــي ضوء طبيعة وخصائص التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال يــتعين توضــيح الفــرق بين المحاسبة عن الأموال وإبراز وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي المرتبطة بتلك التنظيمات الحكومية .

٧/٢/١ المحاسبة عن الأموال Accounting for Found

يعتبر التصنيف الملائم للتنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال والذي يحدد طبيعة النظام المحاسبي هو التصنيف حسب طبيعة الأموال، والذي يميز بين نوعين من الأموال بغض النظر عن طبيعة التنظيم أو نوع الخدمات التي يقدمهـــا، وفيمـــا يلي مناقشة موجزة لمضمون كل منهما وتأثيره على طبيعة النظام المحاسبي .

١- الموارد المالية غير القابلة للإنفاق

هـــي مـــوارد ساهمت بها الدولة عن أموالها القابلة للإنفاق (أو ساهم بها الأفـــراد لإنشـــاء تـــنظيمات حكومية عامة أو اجتماعية خاصة بهدف توفير خدمـــات بمقابل) . في هذا النوع يعتبر التنظيم مرادف للمال وهو يعد بمثابة الوحدة المحاسبية التي تعتبر موضوع للقياس والاتصال المحاسبي .

هـــذا الـــنوع من التنظيم يمارس أنشطة مماثلة لتلك التي يمارسها قطاع الأعمـــال ولذلـــك يطلق عليه النظام المحاسبي المستخدم في التنظيمات التي تسعى للربح .

٢- الموارد القابلة للإنفاق

هي موارد مالية تخصص لإنجاز هدف معين وتتجدد سنوياً، ويعتبر المال فـــي حد ذاته هو الوحدة المحاسبية ومن ثم يكون موضوع القياس والاتصال المحاسبي، ويخضع ذلك النوع لنوع المحاسبة عن الأموال **Fund Accounting** وهو نظام محاسبي يختلف عن ذلك المطبق فى تنظيمات قطاع الأعمال .

ومصـــطلح الأمـــوال لـــه معنى فني واستخدام خاص في تلك التنظيمات الحكوميـــة حيـــث عـــرف عـــن طريق المجلس القومي للمحاسبة الحكومية

National Council on Governmental Accounting (NCGA) بأنه وحدة ماليـــة ومحاسبية Accounting and Fiscal Entity مستقلة تتضمن مجموعة مــتوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأية موارد أخرى وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقي للمال ، وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات، ويخصص المال لإنجاز أنشطة محددة ولتخفيض أهداف معينة طبقا لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة .

يـــأخذ مفهوم المال معنى مزدوجا (وحدة مالية أو وحدة محاسبية) وأبعادا مختــلفة عن مفهوم الوحدة المحاسبية المتعارف عليه في قطاع الأعمال على النحو التالي :-

١- القيود المفروضة على تصميم نظام المحاسبة على الأموال

ترتـــبط القيود بنشأة المال وكيفية التصرف في موارده ، ويتعين تصميم النظام المحاسبي ليفصح عن الالتزام بتلك القيود المفروضة والأموال قد تكون مقيدة أو غير مقيدة وكلا النوعين قد يكون قابل للأنفاق ، أو غير قابل للإنفاق وفي ضوء ذلك تتعدد الوحدات المحاسبية لتلك التنظيمات على النحو التالي:-

أ- الوحدة المحاسبية الأولى: والتي تتعلق بمال قابل للإنفاق وغير مقيد، وتـــتم المحاسبة عنه وفقا لأسلوب المحاسبة عن الأموال (التنظيمات الحكومية التي تمول من المال العام) .

ب- الوحـــدة المحاسبية الثانية: وهي تتعلق بمال غير قابل للإنفاق وغير مقيـــد، وتتم المحاسبة عنه وفقا لأسلوب المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال (كبعض التنظيمات الاجتماعية الخاصة) .

ج- الوحـــدة المحاســـبية الثالـــثة: تتعلق بمال قابل للإنفاق ومقيد، وتتم المحاســـبة عنه وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الأموال (فرض ضريبة لرصف وصيانة الطرق في التنظيمات الحكومية) .

د- الوحـــدة المحاسبية الرابعة: تتعلق بمال غير قابل للإنفاق ومقيد وتتم المحاســـبة عـــنه وفقاً لأسلوب المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال (كالمؤسسات الاقتصادية العامة التي توفر خدمات الكهرباء والمياه).

ب- العلاقة بين المال والتنظيم

لا يعتبر التنظيم الحكومي وحدة محاسبية مستقلة في حد ذاته ، وبدلاً من ذلك يعتبر المال وحدة مالية ووحدة محاسبية مستقلة ، ومعنى ذلك عندما تتعدد مصـــادر الأمـــوال في التنظيم الواحد وتتباين أهداف الأموال يصبح كل مال وحدة محاسبية مستقلة تكون موضوع للقياس والاتصال المحاسبي ، وفي تلك الحالة قد يشتمل التنظيم الواحد على عدد من الوحدات المحاسبية .

ج- طبيعة موارد والتزامات المال والتوازن المالي

إن المحاسبة عن الأموال القابلة للإنفاق تعتمد على فكرة السيولة باعتبار أن المحاسبة تتم فقط بالنسبة للأصول السائلة التي تكون متاحة لتحقيق الغرض المستهدف من المال ، وما يرتبط بها من التزامات ، وتتضمن الأصول السائلة من النقدية وأي أصول أخرى يتوقع تحويلها إلى نقديةً خلال العمليات العادية للمال.

أما العقارات والآلات وغيرها من الأصول طويلة الأجل فلا يتم المحاسبة عنها في نطاق المال لأنها لا تتحول عادة إلى نقدية ، وإنما يتم المحاسبة عنها بواســـطة مجموعة من الحسابات النظامية يطلق عليها مجموعة حسابات الأصول الثابـــتة العامـــة، أما الفرق الحسابي بين إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات

قصـــيرة الأجل فهو يمثل رصيد المال (وهو لا يتشابه مع حساب رأس المال الذي يعكـــس حقوق الملاك في تنظيمات قطاع الأعمال ، وإنما يمثل موارد متاحة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل عن العمليات التي تحدث في المستقبل).

٧/٢/٢ وظيفة الاتصال المحاسبي في التنظيمات الحكومية

تحدد تلك الوظيفة مستخدمي المعلومات المحاسبية وماهية المعلومات التي يحـــتاجون إليهـــا وهـــذا بدوره يحدد أسلوب القياس المحاسبي الذي ينتج تلك المعلومات.

٧/٢/٢/١ مستخدموا المعلومات المحاسبية

يـــندرج مســـتخدموا المعلومات المحاسبية في تلك التنظيمات من السلطة التشريعية في الدولة (طرف خارجي) إلى أجهزة السلطة التنفيذية (الوزارات- طـــرف داخلي) ثم الوحدات الإدارية (المصالح والوحدات الحكومية -طرف داخـــلي). وفـــي ظل تلك التنظيمات يوجد نظام محاسبي واحد يوفر معلومات للأطراف الخارجية أو الداخلية .

٧/٢/٢/٢ نوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة

حيـــث إن التـــنظيمات الحكومية تمول من موارد سيادية ، ويكون إسهام الموظفيـــن في تلك الموارد في شكل ضرائب تدفع إجبارا ، ومن ثم فإن تلك المســـاهمة لا تعـــتمد على توافر المعلومات المحاسبية ، ويتم تخصيص تلك المـــوارد على التنظيمات الإدارية بمعرفة السلطة التشريعية والتي تحتاج إلى معـــلومات تفصح عن مدى كفاءة وفعالية تلك التنظيمات في استغلال الموارد التي تخصص لها عن طريق الموازنة العامة للدولة .

وبوجـــه عـــام توجد صعوبة في التمييز بين المعلومات التي تعد للإدارة ســواء أكانت العليا أو التنفيذية وتلك التي تعد للأطراف الخارجية متمثلة في الســلطة التشــريعية ، حيــث يوجد نوع واحد من التقارير يستخدم لأغراض التخطيط والمتابعة والرقابة أياً كانت الأطراف المستخدمة .

وتعتــبر خاصية خضوع الموارد للقيود القانونية الدور الهام في صياغة أهــداف نظم المحاسبة الحكومية في مجال الممارسة العملية حيث يتم التركيز على إنتاج المعلومات التي تحقق الرقابة على التدفقات المالية دون الرقابة على الأداء، حيــث يركز النظام المحاسبي عموماً على المساءلة على الأموال **Fund-Accountability** وليس المساءلة على العمليات **Accountability Operational**.

٧/٢/٣ وظيفة القياس المحاسبي في التنظيمات الحكومية

يركــز نظـــام محاســبة الأموال في التنظيمات الحكومية على ما يعرف بالمســاءلة المحاســبية عن الأموال ، لذلك يتعين تحديد طبيعة ذلك الأسلوب والأساس الذي يعتمد عليه .

٧/٢/٣/١ طبيعة أسلوب المحاسبة عن الأموال

هــناك مســتويين من المحاسبة تقوم عليها تلك التنظيمات، الأول يرتبط بــالأموال والــثاني يرتــبط بالتنظيمات التي تنجز أهداف تلك الأموال، حيث يــتحقق التوازن بين موارد المال واستخداماته على مستوى الأموال، في حين يــتحقق الــتوازن عــلى مستوى التنظيم بين الاعتمادات المقدرة (المخططة) والنفقات المحققة.

ولا يخرج القياس المحاسبي الحكومي التقليدي عن كونه أسلوب يعتمد على المقارنة بين بيانات تقديرية وفعلية، سواء بالنسبة للإيرادات أم النفقات، ويخدم ذلك الأسلوب وظيفة الرقابة المالية سواء على مستوى المال أم التنظيمات. ويوجد أسلوبان للرقابة على مستوى الأموال هما الرقابة عن طريق الموازنة والثاني الرقابة عن طريق الارتباطات ، نفس أسلوب الرقابة يتم تطبيقها على مستوى التنظيمات بالإضافة إلى بيانات الموازنة التي يقتصر أغلبها على جانب الاعتمادات فقط ، وتلك التنظيمات لا يوجد أصلا في نظامها المحاسبي ميزانيات عمومية .

٧/٢/٣/٢ الأساس المحاسبي للمحاسبة عن الأموال

عند تصميم النظام المحاسبي يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي وهي الأساس النقدي ، وأساس الاستحقاق ثم الأساس النقدي (الاستحقاق) المعدل .

ويطبق الأساس النقدي على بعض التنظيمات التي تمول من أموال قابلة للإنفاق، حيث لا توجد علاقة بين إيرادات التنظيم ونفقاته ، ويتم الاعتماد على ذلك الأساس عند تقدير إيرادات الموازنة ضمانا لتوفير الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة وكذلك التوقف عن صرف أرصدة بعض الاعتمادات التي لم تصرف حتى انتهاء السنة المالية . (١)

(١) في مصر بدأ النظام المحاسبي الحكومي بالأساس النقدي، ثم رؤى الخروج عن ذلك الأساس بإدخال بعض المصروفات غير المدفوعة في حسابات السنة المالية (الأساس النقدي المعدل) ثم تم الأخذ بالأساس النقدي اعتبارا من عام ١٩٧٣.

أمـا أسـاس الاسـتحقاق فهو يطبق على تنظيمات قطاع الأعمال بصفة أساسـية. أمـا الأساس الوسط الذي يطلق عليه الأساس النقدي (الاستحقاق) المعدل.

فانـه يطـبق على التنظيمات التي تمول من أموال قابلة للإنفاق وبصفة خاصـة فـي التـنظيمات الحكومية . حيث يطبق الأساس النقدي على بعض عناصر الإيرادات والمصروفات باستثناء بعض عناصر الإيرادات التي يمكن التنـبؤ بمقدارهـا والتأكد من إمكانية تحصيلها كالضرائب العقارية ، وكذلك بعـض عناصـر المصـروفات التي يترتب عليها التزام فعلي مثل الرواتب والأجور حيث يطبق في كلتا الحالتين أساس الاستحقاق .

٧/٣ مبادئ المحاسبة في التنظيمات الحكومية

Accounting Principles in Governmental Entities

لإنجاز وظيفتي القياس والاتصال المحاسبية في التنظيمات الحكومية يتعين توافـر مجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي يسترشد بها المحاسبون فـي إنجـاز عمـلهم وتختـلف تلك القوائم من دولة لأخرى، ورغماً عن أن المحاسـبة الحكوميـة تخضـع لقواعد قانونية إلا أن ذلك لا يتم بمعزل عن المفـاهيم والمـبادئ المحاسـبية والإرشـادات العملية التي تصدرها الهيئات والجمعيـات العـلمية والمهـنية المتخصصـة مثل المجلس القومي للمحاسبة الحكوميـة والذي يعمل بالتعاون مع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومـن أهـم اختصاصـات تلك الأجهزة وضع المفاهيم والمبادئ والإرشادات السـليمة لإعـداد الموازنـة المحاسـبية وإعـداد التقارير المالية في المجال الحكومي.

وقد أصدرت اللجنة القومية للمحاسبة كتيبا عن المحاسبة والمراجعة ، ثم أعيـــد إصداره في عام ١٩٦٨ بعنوان المحاسبة الحكومية والمراجعة وإعداد الـــتقارير المالية **Governmental Accounting , Auditing and Financial Reporting (GAAFR)** ، وفي عام ١٩٧٤ أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القـــانونيين دراســـة تتضـــمن إرشادات للمراجعة في الوحدات الحكومية على مستوى الولايات والإدارة المحلية **Audits of State and Local Governmental units (ASLGU).**

ولأهمية التوفيق بين كل من القواعد القانونية والمبادئ المحاسبية ورغبة فـــي تحقيـــق الاتساق بين المبادئ المحاسبية **(GAAFR)** وإرشادات المراجعة **(ASLGU)** أنشـــئ المجـــلس القومي للمحاسبة الحكومية حيث أصدر دراسة جديدة في عام ١٩٧٩ بعنوان مبادئ المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية **Governmental Accounting and financial Reporting Principles.**

كذلك أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين دراسة جديدة في عام ١٩٨٠ تتضـــمن تطويرا لإرشادات المراجعة في التنظيمات الحكومية، فضلا عـــن ذلـــك فقـــد أنشأ المجلس القومي للمحاسبة الحكومية عام ١٩٨٤ مجلسا لمعايير المحاسبة الحكومية **Governmental Accounting standards Board (GASB)** يمـــارس أنشـــطة تماثل تلك التي يمارسها مجلس معايير المحاسبة المالية **FAS** .

فالمعـــرفة المحاســـبية فـــي المجال الحكومي الأمريكي لم تتقوقع داخل النصوص القانونية الجامدة ولكنها تستجيب باستمرار لتطور الفكر المحاسبي، وفيما يلي موجز للمبادئ المحاسبية الصادرة عن طريق المجلس القومي للمحاسبة

الحكوميـــة Governmental Accounting and Financial Reporting والتي توفر الإطار العام لما ينبغي أن تكون عليه عمليه المحاسبة الحكومية :

١- المحاسبة وإعداد التقارير المالية
Accounting and Reporting Capabilities

حيث يتعين أن يكون النظام الحكومي قادراً على تحقيق هدفين هما:--

أ- العــرض والإفصـــاح عــن المركز المالي ونتائج الأعمال للأموال ومجموعـــات حســـابات الوحدة الحكومية بطريقة عادلة وكافية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب- تحديــد مـــدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية يحقق هذين الهدفيـــن الـــرقابة على الأموال والرقابة على العمليات ، ويعد ذلك تحـــول في الفكر المحاسبي بدرجة ملحوظة بعد أن كان التركيز فقط على الرقابة المالية .

٢ - نظم محاسبة الأموال Funds Accounting systems

يـــتم تصـــميم وتشغيل النظم المحاسبية الحكومية على أساس المال والذي يعـــرف بأنـــه وحـــده ماليـــة ومحاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المـــتوازنة ذاتيـــا لتســـجيل الـــنقدية والموارد المالية الأخرى بالإضافة إلى الالـــتزامات والرصـــيد المتـــبقي لـــلمال ، ومـــا يطرأ على ذلك من تغيرات ويخصـــص هـــذا المـــال لإنجاز أنشطة محددة أو تخفيض أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة .

٣- أنواع الأموال Types of funds

توجد ثمانية أنواع من الأموال يتم تبويبها إلى مجموعات ثلاثة هي :-

أ - الأموال الحكومية :

وهي الأموال العامة **General funds** وأموال الإيراد المخصصة **Special Revenue** وأمـــوال المشروعات الرأسمالية **Capital projects funds** وأموال خدمة الدين **Debt Service Funds** ، وأموال رسوم التحسينات **Special Assessment Funds**.

ب- أموال الملكية Proprietary Funds

وهي عبارة عن أموال المرافق العامة **Enterprises funds** وأموال الخدمة الداخلية **Internal Service funds**.

ج- أموال الغير التي يعهد بها للتنظيم الحكومي Fiduciary funds

وهي أموال الوكالة **Agency funds** أو مال الأمانة **Trust funds** للمحاسبة عن الأصول التي يعهد بها للتنظيم الحكومي على سبيل الوكالة أو الأمانة.

٤- عدد الأموال Number of funds

يجـــب عـــلى التـــنظيم الحكومي إنشاء والاحتفاظ بعدد من الأمور التي يســـتلزمها القانون والإدارة المالية السليمة ، بحيث لا يكون هناك إشراف في عدد الأموال لمراعاة عدم التعقيد والمرونة وكفاءة الإدارة المالية.

٥- المحاسبة عن الأصول الثابتة العامة والالتزامات طويلة الأجل العامة

Accounting for Fixed Assets and Long-Term Liabilities

يخصص للأصول الثابتة العامة والالتزامات طويلة الأجل العامة المتعلقة بـــالأموال القابـــلة للإنفـــاق وحدتـــان محاسبيتان يطلق على الأولى مجموعة

حسابات الأصول الثابتة العامة ، والثانية مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل ، أما هاتين المرتبطتين بالأموال غير القابلة للإنفاق فيتم المحاسبة عنهما ضمن نطاق تلك الأموال .

٦- تقييم الأصول الثابتة Valuation of Fixed Assets

يتم المحاسبة على الأصول الثابتة بالتكلفة ، أما الأصول الثابتة التي تسلم للتنظيم الحكومي على سبيل المنحة أو الهبة فيتم تقدير قيمتها على أساس القيمة العادلة وقت الحصول عليها .

٧- استهلاك الأصول الثابتة Depreciation of Fixed Assets

يراعى عند المحاسبة عن استهلاك الأصول الثابتة ما يلي :-

١- لا ينبغي تسجيل الاستهلاك المتعلق بالأصول الثابتة العامة في حسابات الأموال أما مجمع الاستهلاك فيتم تسجيله في مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة.

٢- يسجل الاستهلاك بالنسبة للأصول الثابتة المتعلقة بأموال الملكية في نطاق تلك الأموال وكذلك الحال في أموال الأمانة . (١)

(١) في مصر يتم حصر وتسجيل الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية وتبويبها في مجموعات سبعة هي الأراضي، مباني وإنشاءات ومرافق، الآلات والمعدات والعدد والأدوات، ثروة حيوانية ومائية، أثاث ومعدات مكاتب، مشروعات تحت التنفيذ، وسائل نقل وانتقال ، ويتم اعتبار تلك الأصول حسابات نظامية وفقاً لتعليمات وزارة المالية بدلاً من إدخالها ضمن الحسابات المالية واحتساب إهلاك لها يحسب مع العمر الافتراضي لها.

٨- استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية

Accrual Basis in Governmental Accounting

يعتــبر استخدام أساس الاستحقاق أو أساس الاستحقاق المعدل أيهما أكثر ملائما عند قياس المركز المالي ونتائج العمليات :-

أ- المال الحكومي **Governmental funds**

يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وفقا لأساس الاستحقاق المعدل .

ب- مال الملكية Proprietary fund

يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات على أساس الاستحقاق.

ج- مال الوكالة أو الأمانة Fiduciary fund

يــتم الاعــتراف بالإيرادات والمصروفات وفقا للأساس المحاسبي الذي يتســق مــع أهــداف القياس المحاسبي للمال، حيث يتم المحاسبة على أساس الاســتحقاق عــن المــال غير القابل للأنفاق وكذلك مال المعاشات، كما تتم المحاســبة عــلى أســاس الاستحقاق المعدل عن مال الأمانة القابل للأنفاق، والأصول والالتزامات المرتبطة بمال الوكالة.

د- التحويلات Transfers

يــتم الاعتراف بها في نفس الفترة المحاسبية التي يحدث فيها تحصيل أو دفع الأموال .

٩- إعداد واستخدام الموازنة في الرقابة وفي التقارير المالية

Budgeting, Budgetary control and Budgetary Reporting

حيــث يقــوم كل تنظيم حكومي بإعداد الموازنة سنويا، وتتم الرقابة عن طــريقها، ويجــب أن تتضــمن القوائــم والجداول المالية بيانات مقارنة عن موازنات السنوات السابقة.

١٠-تبويب حسابات التحويلات والإيرادات والمدفوعات والمصروفات

Transfer, Revenue, Expenditure and Expense Account Classification

حيث يتعين مراعاة ما يلي :-

- تبويب التحويلات الداخلية بين الأموال والمتحصلات والالتزامات العامة طويلة الأجل بطريقة مستقلة عن إيرادات ومدفوعات ومصروفات الأموال.
- تبويب إيرادات المال الحكومي وفقاً لنوع المال ومصادر الإيرادات.
- تبويب المصروفات وفقاً لنوع المال والوظيفة (أو البرنامج) والوحدة التنظيمية والنشاط وطبيعة النفقة ونوعها.
- تبويب إيرادات ومصروفات أموال الملكية للوظائف أو الأنشطة.

١١- عمومية المصطلحات والتبويب

Common Terminology and Classification

يتم استخدام نفس المصطلحات وأساليب التبويب بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية لكل مال.

١٢- التقارير المالية المؤقتة والسنوية

Interim and Annual financial Reports

حيث يتم إعداد ما يلي :-

- إعداد تقارير وقوائم مالية مؤقتة عن المركز المالي ونتائج العمليات المالية والرقابة التشريعية.
- إعداد تقرير مالي سنوي شامل يغطي جميع الأموال ومجموعات حسابات التنظيم الحكومي.

- قـد تصـدر القوائـم المالية ذات الأغراض العامة بصفة مستقلة عن الـتقرير المالي السنوي الشامل (وتتضمن المعلومات المالية الأساسية والافصاحات الكاملة عنها).

٧/٤ طبيعة المراجعة الحكومية وحتميتها

The Nature and Necessity of Governmental Auditing

٧/٤/١ مفهوم المراجعة الحكومية ونطاقها

The definition and scope of Governmental Audit

تبـنت كثير من الدول خططا طموحا وطبقت أساليب إدارية حديثة للقيام بمسئولياتها في تنمية مجتمعاتها، وقد أدى ذلك إلى تشعب وتضخم النشاط الذي تقوم به الحكومات ، الأمر الذي تتطلب استخدام متزايد للموارد المتاحة، وذلك التوسع سوف يحتم على الحكومات المختلفة التأكد من استخدام الموارد العامة استخدام يتسم بالكفاءة والاقتصاد بهدف تحقيق الأهداف المرغوبة .

وقد ألقى ذلك التطور والتوسع في النشاط عبئا إضافيا على أجهزة الرقابة الخارجيـة من أجل القيام بمهامها في مجال التحقق من حسن استخدام الموارد العامة، وحتى يتسنى لتلك الأجهزة القيام بتلك المهمة، فإنه من الضروري أن تبني أساليب جديدة في المراجعة تتخطى أساليب المراجعة العادية التي ترتكز على النواحي المالية ونواحي الالتزام بالنظم والتعليمات فقط .

بوجه عام تعرف المراجعة بأنها عبارة عن :-

عمـلية مـنظمة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بالأعمال والأحداث الاقتصـادية أو فحصـها بموضـوعية للتحقق أو التأكد من مدى تطابقها مع المعاييـر أو المقـاييس الموضوعة مسبقا ، وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين .

تعتــبر المراجعة أداة هامة من أدوات الرقابة، بل هو جزء منها حيث أنه يقوم بفحص الأحداث الاقتصادية ومن ثم إجراء مقارنة موضوعية مع معايير ومقاييس محددة مسبقاً بهدف :-

- التأكد من تطابق الحدث الفعلي للمعايير المقررة .
- تقرير مدى التطابق فعلا .
- إمداد المستخدمين الملائمين بنتائج المقارنة أو التقييم .

ويتضح أن تلك التعريفات قد حددت أهدافاً تتصف بالشمولية تتعدى الهدف التقــليدي المالي ومراجعة الالتزام الذي يركز على مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها ومدى الالتزام بالقوانين. فــالحدث الاقتصـــادي الذي هو محور الفحص يجب ألا يشمل الناحية المالية وناحية الالتزام فقط بل يجب أن يتعداها إلى الآثار المترتبة على الحدث والتي هـــي أهــداف الإدارة ، فالأحداث المالية ليست غاية وإنما هي وسائل لتحقيق الأهداف مروراً بالتصرفات المالية والنشاطات المختلفة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف ، فهذه المراجعة يمكن تطبيقها على مدى واسع من الأنشطة .

وقد ظلت المراجعة الحكومية لفترة طويلة تستهدف التحقق من مدى تنفيذ اللوائح والأحكام القانونية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال العامة ، ومازالت تلك الصورة هي السائدة في معظم الدول النامية حتى الآن .

ويمكــن وصـــف هذا النوع من المراجعة بأنها عبارة عن مراجعة مالية ومراجعة التزام بالقوانين واللوائح على البنود .

وقــد كان لظهور نموذج موازنة الأداء كتطور للنموذج التقليدي للموازنة العامــة والــذي يركز على الهدف الرقابي المالي الأثر الواضح في ضرورة تطويــر المراجعة الحكومية . ومع ظهور موازنة التخطيط والبرامج يتطلب

الأمـــر أن تكـــون المـــراجعة الحكومية شاملة بحيث يجب ألا يقتصر النطاق الكامل لعملية المراجعة فقط على فحص القوائم المالية ولكن يجب أن يمتد إلى تقييـــم الكفايــــة والاقتصــــاد في استخدام الموارد فضلاً عن التحقق من تنفيذ الأهداف المخططة .

ويمكن تمثيل وظيفة المراجعة في القطاع الحكومي بسلسلة يوجد في أحد طــرفيها الفحـــص التقـــليدي للتأكد من نظامية المعاملات ومطابقتها للأنظمة والتعـــليمات السارية ، ويوجد في الطرف الأخر تحليل الأداء وتقييم البرامج. ويتم ممارسة المراجعة في القطاع الحكومي على ثلاثة مستويات .

١- المراجعة المالية ومراجعة الالتزام .

Financial and Compliance Auditing

٢- مراجعة العمليات (مراجعة الاقتصادية والكفاية) .

Operational Auditing (Economy and Efficiency)

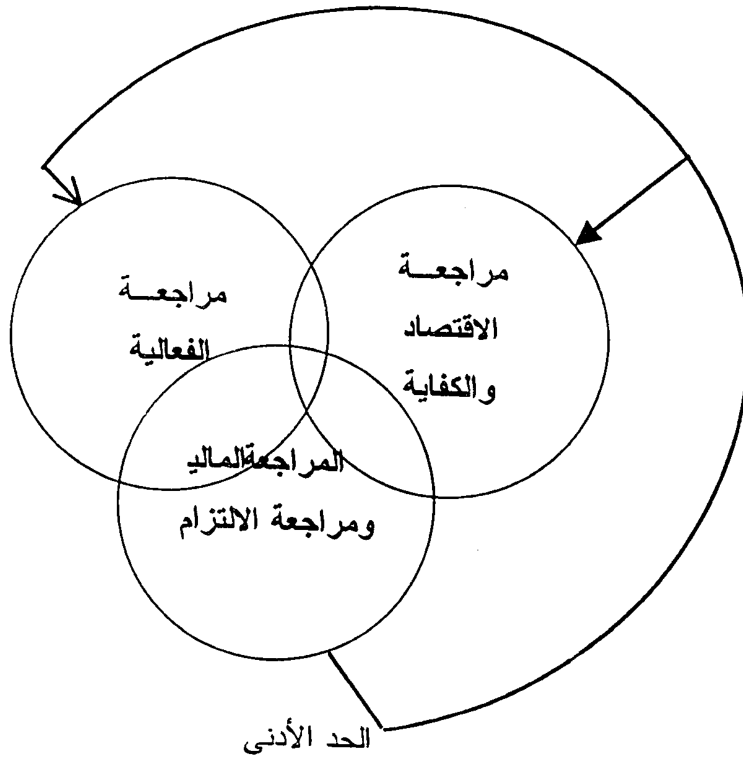
٣- مراجعة الفعالية (مراجعة نتائج البرامج) .

Effectiveness Auditing (Program Results Auditing)

حيـــث يمـــثل المســـتوى الأول المفهوم التقليدي للرقابة ، أما المستويين الأخيرين فيمثلان الاتجاهات الحديثة في المراجعة التى تطلق عليها بالمراجعة التشغيلية **Operational Auditing** أو مراجعة الفعالية **Effectiveness** أو مراجعة الأداء **Performance** أو مـــراجعة البرامج **Programs** أو مراجعة القيمة في مقابل الأموال **Value-for-money Audit** ويطلق على المستويين الأخيرين من المراجعة بمفهوم الرقابة على الأداء **Performance Auditing** ، في حين يطلق مفهوم المراجعة الشاملة **Comprehensive Audit** على المستويات الثلاثة جميعها. وتتداخل المستويات الثلاثة فيما بينها، كما يوضحها الشكل رقم (٧/١) .

شكل رقم (٧/١)

مستويات المراجعة في القطاع الحكومي



حيث يهتم جزء كبير من المراجعة المالية بفحص هيكل الرقابة الداخلية، والـــذي يعتبر جزءا هاما من مراجعة العمليات (مراجعة الاقتصاد والكفاية). كما أن إجراء الفحص العام لمدى الالتزام يعتبر جزءا هاما من مراجعة الأداء (مـــراجعة الاقتصـــاد والفعالية) ، حيث تشترط معايير مراجعة التي أصدرها مكـــتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية **Standards Audit of United States General Accounting Office Governmental performance US-GAO** عـــلى جميـــع المراجعين الحكوميين فحص وتقييم العمليات بهدف تمكينهم من تقرير مدى الالتزام .

ويمكـــن القول بأن الحد الأدنى المقبول للمراجعة في القطاع الحكومي، هو مـــراجعة عميقـــة للنواحي المالية والالتزام بالأنظمة والتعليمات بالإضافة إلى فحـــص الـــنواحي المرتـــبطة بالاقتصـــاد والكفاية والفعالية التي يتعرض لها المراجع.

وعـــند إجراء مراجعة نشاطات الأجهزة الحكومية فإن المراجعة قد تشمل جميع المستويات الثلاثة ، وقد يشمل مستويين فقط، حيث أن مستوى المراجعة يـــتم اخـــتياره عـــلى أساس الحاجة للمعلومات مع الأخذ في الاعتبار الوقت والموارد المتاحة للمراجعة بالإضافة إلى حجم النشاط محل المراجعة انطلاقا من مبدأ التكلفة والمنفعة .

وبما أن تركيز أغلب الدول مازال ينصب على المراجعة المالية ومراجعة الالتزام، إلا أن الدول المتقدمة اتجهت إلى تطبيق أساليب مراجعة الأداء، حيث كان موظفوا مكتب المحاسبة العام في أواخر الأربعينات يستنفذون ٩٥% من الجهـــد فـــي المراجعة المالية ومراجعة الالتزام و٥% من الجهد في مراجعة الأداء، إلا أنه في بداية الثمانينات استنفد هؤلاء الموظفون ٩٥% من الجهد في

مـــراجعة الأداء بينما ٥% من الجهد قد استنفد في المراجعة المالية ومراجعة الالتزام .

وحـــتى يكتب لتصميم مراجعة الأداء النجاح يتعين تنفيذه تدريجياً كلما تم اكتساب الخبرة، حيث أن مراجعة عمليات البرامج والأنشطة الحكومية يتطلب كفـــاءات وخبرات وظيفية لديها معارف في مجالات أخرى بخلاف المجالات الماليـــة والمحاســـبية مثل معارف في الإدراة والاقتصاد والهندسة والحاسب الإلكتروني وتخصصات أخرى. كما أن المراجع بانتقاله من مراجعة العمليات والفعاليـــة ســـوف يعمل في محالات ليست معروفة أو مألوفة لديه، حيث أن المـــراجع سيعمل في مجالات يعرف المديرون عنها أكثر مما يعرف المراجع عنها، من هنا يتعين أن يطور المراجع من قدراته وكفاءته الوظيفية.

٧/٤/٢ حتمية المراجعة الحكومية

The necessity of Governmental Auditing

تلعب شركات قطاع الأعمال في الأجهزة الحكومية دوراً حيوياً وهاماً في تنمية المجتمعات ، حيث أنها تقدم كثير من الخدمات ولقطاع كبير من الأفراد، وغالـــباً ما يتم أداء تلك الخدمات بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يتناسب مع التكـــلفة ذات الصلة ، وحتى يتسنى لتلك الأجهزة والمؤسسات الحكومية القيام بدورهـــا الحيـــوي المتنامي بشكل مضطرد ، فإنها عادة ما تستخدم كثيراً من الموارد، وفي ظل تلك البيئة يكون من الضروري أن يكون لدى الأفراد وتلك المجـــتمعات مؤسســـات وتنظيمات حكومية تؤدي خدماتها بمستوى عالي من الإنجاز.

وقـــد ظهـــرت الحاجـــة إلى مراجعة الأداء في القطاع العام والمؤسسات الحكومية نتيجة للطلب المتزايد سواء من عامة الشعب أو السلطات التشريعية

والأحزاب لمعلومات موضوعية تم التصديق عليها توضح ما يحدث للأموال العامة، مما أدى إلى أهمية وحتمية وجود رقابة أداء فعالة ومحاسبة مسئولية، ويتعين أن يتعدى مفهوم المساءلة المحاسبية والصدق وأمانة المعلومات والالتزام بالأنظمة والتعليمات فحسب بل الاهتمام بالكفاءة الإدارية والفعالية في تحقيق الأهداف المرجوة .

وتتطلب محاسبة المسئولية والرقابة على الأداء تحديد دقيق للمسئوليات عن التصرف في الأموال العامة وإدارة المؤسسات والتنظيمات الحكومية، ولاشك أن وضع الإدارة محل مسئولية عن نتائج تصرفاتها يجعل المسئولين المختصين يبذلون قصارى جهدهم لتحقيق الكفاية والفعالية عن الأنشطة التي يديرونها .

إن التقارير المالية الحكومية تختلف من حيث الغرض منها ودرجة التفصيل فيها وتوقيت إعدادها، وفي تقرير صادر عن صندوق النقد الدولي عام ١٩٨٨ أشار إلى عدم كفاية التقارير المالية الحكومية التي تعدها الدول النامية بغرض تزويد واضعي السياسة المالية بالمعلومات الكافية، وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الأساسية مما ترتب عليها آثار سلبية لتلك القرارات يكون من الصعب علاجها بتدابير مقبولة، ويعني ما تقدم أن التقارير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة الحكومية غير كافية وغير مناسبة لمستخدمي القرارات المالية والاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية مما يستدعي البحث عن وضع الأساليب الكفيلة بعلاج ذلك. حيث أن المراجعة السائدة ما هي إلا مراجعة تحقق من مدى تنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات القانونية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال أي أنها مراجعة مالية على قانونية البنود.

من هنا فإن تقارير المراجعة الحكومية في الدول النامية لا تهتم بتوضيح مدى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في النشاط الحكومي . وقد أوضح القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ أهمية ذلك الجانب من عمل الجهاز المركزي للمحاسبات عندما نص على ما يلي :-

"يباشر الجهاز في مجال الخطة وتقويم الأداء الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية .

من هنا كان ضرورة تطوير المراجعة الحكومية لعديد من العوامل التي لعل أبرزها تطوير الموازنة العامة للدولة ، وتطوير النظام المحاسبي وقصور المراجعة الحكومية في أداء وظيفتها .

ولاشك أن الحاجة إلى مراجعة الأداء قد تنامي أهميتها لعجز المراجعة المالية أو مراجعة الالتزام بصورتها التقليدية عن مد المسئولين والسلطات ومستخدمي المعلومات الآخرين بمعلومات عن أداء المؤسسات الحكومية ، حيث أن المراجع الحالي قد يعطي مستخدمي التقارير المالية بعض المؤشرات عن مدى دقة تنفيذ الموازنات ، إلا أن هذا النوع لا يغطي جميع المعلومات التي يحتاجون إليها ، وبالتحديد مدى كفاية وفعالية أداء النشاطات المختلفة وذلك بسبب طبيعة تلك النشاطات الحكومية التي تؤدي مزيد من الخدمات لقطاع كبير من الأفراد وبدون مقابل ، كما أن أداء تلك النشاطات يتم في بيئة غير تنافسية . حيث بالمقارنة يمكن الاعتماد على معلومات التقارير المالية لنشاطات القطاع الخاص التي تم مراجعتها عن طريق مراجع خارجي حيادي، على سبيل المثال استخدام المؤشرات الحالية (العائد على الأصول أو على السهم الواحد أو المبيعات) ومقارنتها بين وحدة اقتصادية ووحدة أخرى حيث

أن الهـــدف النهائي للأداء هو نجاح مؤسسة الأعمال في السوق وقدرتها على تحقيق الأرباح .

إن هـــذا الاختلاف بين القطاعين يوضح مدى الحاجة إلى وجود أساليب وطـــريق مختلفة لقياس أداء القطاع العام ، ولذلك من الضروري تبني أساليب تتعدى نطاق المراجعة المالية ومراجعة الالتزام .

إن تبني كثير الدول خططا طموحة للقيام بالمسئوليات الملقاة على عاتقها أدى إلى تشـــعب وتضخم وتعقد البرامج والنشاطات التي تقوم بها وبناء على ذلـــك تصبح عملية تحقيق الكفاية والاقتصاد في العمليات أكثر صعوبة ، كما تظهر كذلك استخدامات تؤدي إلى الأشراف وضياع وتلف المواد ، وقد تستمر تلك الاستخدامات فترة طوينة دون أن تكشف .

إن ذلك التوسع لا شك سوف تجعل الحكومات المعنية تأخذ بعين الاعتبار الاســـتخدام الأمـــثل لمواردها المحددة استخداما يتسم بالكفاية من أجل تحقيق خطط التنمية .

وحـــتى تتسم الإدارة الحكومية بالكفاية والفعالية تحتاج إلى جهاز تنظيمي ليحـــد من الممارسات والإجراءات والأساليب التي تؤدي إلى ضياع الأموال العامـــة . مـــن تـــلك التنظيمات نظام سليم للرقابة الداخلية والمالية والإدارية ومراجع خارجي مستقل يقوم بفحص الأنظمة المختلفة لتحديد مواطن الضعف والمشاكل ومن ثم وضع التصحيحات والتعديلات التي من شأنها أن تؤدي إلى توفير المال العام .

فمـــراجعة الأداء عن طريق كشف الانحرافات يقدم أسلوب فعال لتوجيه المســـئولين فـــي مختـــلف مواقعهم التنفيذية إلى إعادة النظر في مدى واقعية الخطـــط وطـــرق تقديـــرها وإلى إعـــادة النظر كذلك في الأساليب والطرق

المستخدمة في الأداء. حيث أن عدم كشف الانحرافات التي تؤدي إلى ضعف في كفاية الأداء أو انخفاض في درجة الفعالية في وقت مبكر قد يؤدي إلى تضاعفها وتفاقمها ، ويجعل كذلك من الصعب اتخاذ الإجراءات الصحيحة التي تكفل عدم إهدار المال العام والتي تكفل كذلك عدم فقد الثقة في قدره الأجهزة الحكومية على أداء الخدمات العامة بكفاية وفعالية .

وبدون وجود مراجعة الأداء يصعب تحديد قدرة الإدارة على استخدام مواردها بكفاية وفعالية ، فبدون مراجعة الأداء ينشأ احتمال عدم توفير أجور المستلزمات وعدم الحصول عليها بأفضل الأسعار، كما ينشأ كذلك احتمال عدم حماية تلك المستلزمات وعدم استخدامها بشكل أمثل، وذلك يمكن أن يحدث برغم نظامية إنفاق الاعتمادات، حيث أن كثير من المستندات يتم مراجعتها وإجازتها وهي قد تحمل بين طياتها التلاعب أو الإسراف في استخدام الأموال العامة .

٧/٥ عناصر المراجعات الحكومية The Elements of Governmental Audits

يمكن تبويب عناصر المراجعة الحكومية إلى :-

٧/٥/١ مراجعة مالية ومراجعة التزام

تختص المراجعة المالية بالعمليات المالية والحسابات المختلفة والتقارير المالية والنظم والطرق المحاسبية بهدف :-

- التحقق من كفاية السجلات والطرق المحاسبية المستخدمة .
- التحقق من إتمام العمليات المالية بطريقة صحيحة .
- التحقق من مسئولية المديرين المالية Financial Stewardship .

- التحقق من دقة التقارير المالية ، ومن أنها تمثل واقع الجهاز الحكومي بصورة عادلة طبقا لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال الفترة المحاسبية الجارية مقارنة بالفترات المحاسبية السابقة .

أما مراجعة الالتزام فإنها تهدف إلى التحقق من التزام الجهة الحكومية محل الفحص بالقوانين والأنظمة والتعليمات السارية التي من ضمنها عدم تجاوز حدود الصرف التي وردت في بنود الموازنة .

٧/٥/٢ مراجعة الأداء

يمكن النظر إلى مراجعة الأداء بأنها مراجعة من أجل الإدارة، وليس مراجعة على أعمالها، فالهدف الرئيسي من مراجعة الأداء هو تقديم العون والمساعدة للإدارة في حل المشكلات التي تواجهها عن طريق وضع الحلول الواقعية الكفيلة بتحقيق وفورات في التكاليف وتحسين في العمل لتحقيق النتائج المطلوبة .

وتعتبر مراجعة الأداء ذات صفة بناءه لأن هدفها الرئيسي ليس معاقبة المديرين على الأخطاء والتجاوزات التي قد قاموا بارتكابها بل مساعدتهم على تحسين أدائهم ، فالهدف هو تقديم الإجراءات التصحيحية للأوضاع ومتابعة تنفيذها ، وتتضمن مراجعة الأداء عنصرين هامين هما :-

- مراجعة العمليات (مراجعة الاقتصاد والكفاية) .
- مراجعة الفعالية (مراجعة نتائج البرامج) .

٧/٥/٢/١ مراجعة العمليات (مراجعة الاقتصاد والكفاية النسبية)

الاقتصاد **Economy** يعني تخفيض تكاليف الحصول على المدخلات إلى الحد الأدنى (تدنية التكاليف **Cost minimization**) أما الكفاية **Efficiency** فهي

عبارة عن العلاقة بين المخرجات من منتجات أو خدمات وتكاليف المدخلات الـتي استخدمت في عمليات البرنامج بهدف تعظيم قيمة المخرجات لكل وحدة تكـاليف أو تخفيض التكاليف لكل وحدة من المخرجات . فالكفاية تهتم بإيجاد طرق وأساليب لأداء عمليات البرامج بطريقة تؤدي إلى حسن استخدام الموارد المتاحة وتمنع تعرضها للتلف والضياع .

إن الاقتصـاد والكفاية مجرد مقاييس نسبية لا يمكن أن يتم التعبير عنهما كمياً وبصورة مطلقة ، ولكن يمكن الحكم على الكفاية عن طريق مقارنة أداء المؤسسـة الحكومية خلال الفترة الخاضعة للقياس مع أدائها في فترات سابقة، أو عـن طـريق المقارنة مع أداء المؤسسات الحكومية الأخرى التي لها نفس طبيعة النشاط .

ويمكن الحكم على الكفاية كذلك عن طريق مقارنة أداء المؤسسة الحكومية مـع المعايير النمطية للصناعة التي تخص نفس النشاط . وحيث أن الاقتصاد والكفاية مقاييس نسبية فإن مراجع الأداء لا يستطيع القول بأن مؤسسة أو جهة حكومية قد وصلت إلى الحد الأعلى في الاقتصاد والكفاية .

ولتوضيح كيفية قياس الكفاية النسبية يستخدم المثال التالي ، إنه في عملية تـنظيف إحـدى المدن تستخدم المدخلات التالية (أفراد – معدات – آلات – سـيارات محـروقات – مسـتلزمات ومـواد مختـلفة – مبان وغيرها من المدخـلات) وذلك من أجل القيام بمهامها . جيمع تلك المدخلات يمكن حساب تكلفـتها أو الخروج برقم واحد يمثل جميع تلك التكاليف ، أما مخرجات تلك العمـلية فيمكن التعبير عنها بالكيلومترات المربعة التي تم تنظيفها خلال فترة زمنية معينة ، فالكفاية في ذلك المثال هي تكلفة كيلو المتر المربع الواحد الذي تم تنظيفه ، فالكفاية عبارة عن مقاييس نسبية تستند إلى مستويات الأداء السابقة

أو اداء مؤسسات حكومية أخرى مماثلة لها نفس طبيعة النشاط ، فإذا ما انخفضت على سبيل المثال تكلفة الكيلومتر المربع من ١٠ جنيه إلى ٥ جنيه بالمقارنة مع فترة سابقة ، فإنه يمكن الافتراض بأن خدمة الفترة الخاضعة للقياس أكثر كفاية من الفترة السابقة ، وقد يرجع ذلك إلى تحسين في برامج الصيانة أو تحسين في تقسيم العمل والرقابة عليه . ولكن يجب عند المقارنة أن يؤخذ في الاعتبار جودة العمل المؤدى وأي عوامل أخرى قد يكون لها تأثير على التكلفة .

ويجب عند مراجعة العمليات النظر إلى اقتصاد وكفاية العمليات معا وفي آن واحد، حيث من الممكن أن تعمل الجهة الحكومية بطريقة اقتصادية، وتستخدم في نفس الوقت طرقا وإجراءات وأساليب ونظما لا تتسم بالكفاية، والعكس صحيح، حيث على سبيل المثال قد يكون لدى إحدى الجهات الحكومية إدارة مشتريات تقوم بتوفير المستلزمات المطلوبة بأسعار مغرية ، ولكن نظام الرقابة الداخلية المطبق على المستلزمات غير فعال ، بحيث يمكن أن تتعرض هذه المستلزمات للتلف والضياع والعكس صحيح ، بحيث يمكن أن تقوم إدارة المشتريات بتوفير المستلزمات المطلوبة بأسعار مبالغ فيها ، ولكن نظام الرقابة الداخلية المطبق على المستلزمات فعال، بحيث يمنع تعرض المستلزمات للتلف والضياع .

تقع مراجعة العمليات ما بين المراجعة المالية ومراجعة الفعالية وهو يهدف إلى :-

١- تحديد ما إذا كانت المؤسسة الحكومية تدير وتستخدم مواردها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وفعالية.

٢- الوقوف على أسباب الممارسات التي لا تتسم بالكفاية والاقتصاد.

٣- التعرف على ما اذا كانت الجهة الحكومية [illegible] بالأنظمة والتعليمات التي لا تهتم بالاقتصاد والكفاية.

كما يهدف ذلك النوع من المراجعات الى وضع الاقتراحات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة .

تركز مراجعة العمليات على الأفراد والوسائل والتسهيلات وعلى الموارد من حيث الحصول عليها ورقابتها وكيفية استخدامها ، حيث يقوم المراجع بفحص نظم الرقابة المالية والإدارية ونظم المعلومات بالإضافة إلى الطرق والأساليب المستخدمة بغرض تحديد تلك المجالات التي يمكن أن تحقق فيها وفر في التكاليف وتحسين في الطرق التي تدار بها البرامج الحكومية، على سبيل المثال يمكن للجهة الحكومية من خلال مراجعة العمليات أن تخفض من تكلفة المستلزمات المستخدمة عن طريق تحسين سياسات وعمليات الشراء ونظم الرقابة على المخزون .

وعند تنفيذ مراجعة العمليات يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت المنظمة أو المؤسسة الحكومية تقوم بالأتي :-

١- اتباع سياسات شراء سليمة .

٢- اتباع طرق مناسبة لضمان توافر الكميات المناسبة بالجودة المناسبة من المستلزمات عند الحاجة لها، بالإضافة إلى ضمان حسن الاستخدام والتخزين .

٣- تجنب الازدواجية في مجهودات الموظفين .

٤- تجنب التضخم الوظيفي .

٥- تجنب الأعمال التي قد لا تؤدي إلى تحقيق الغرض المطلوب .

٦- استخدام طرق وإجراءات تتسم بالكفاية .

٧/٥/٢/٢ مراجعة الفعالية (مراجعة نتائج البرامج)

حيـث أن الحكومـات تقوم بنشاطات ومشروعات مختلفة ، فإن التحليل الـنهائي لأداء الوحـدات الحكومية وصانعي القرارات يتوقف على قدره تلك البرامج والنشاطات على تحقيق الاحتياجات المطلوبة والفوائد المرجوة ، حيث يجب أن ترتكز عملية تقييم السياسات والبرامج والنشاطات العامة على دورها في رفاهية المجتمع .

إن إنجاز الأهداف يجب أن يكون المقياس الرئيسي لتقييم عمليات البرامج، فنـتائج المراجعة المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات لا تعطي نتائج مطلقة للحكم على نجاح البرامج ، إلا أنه عن طريق تنفيذ مراجعة الفعالية أو تقييـم أداء البرامج النهائي يمكن الإجابة على الأسئلة المطروحة حول فعالية البرنامج، وهنا يتطرق تقييم فعالية البرامج إلى الموضوعات التالية :-

- استمرارية أو عدم استمرارية البرنامج .
- مـدى الحاجة إلى تحسين الطرق والأساليب التي تدار بها النشاطات وكيفية عمل هذا .
- التخـلي عـن سياسـات واستراتيجيات البرامج أو إضافة سياسات واستراتيجيات جديدة .
- إمكانيـة وفعالية إنشاء برامج مماثلة في أماكن أخرى أو التوسع في البرامج الموجودة .
- توزيع الموارد بين البرامج المتنافسة .

- قبول أو رفض الأسس التي قام البرنامج عليها .
- اعتبار البرنامج أو النشاط هو الوسيلة الملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة .

تهتم مراجعة الفعالية بقياس قيمة نتائج العمليات أو مدى تحقق الأهداف، فهي تركز على النتائج المحققة ومدى مطابقتها لما هو مخطط بدلاً من التركيز على الإجراءات والأساليب -- كما هو الحال في مراجعة العمليات. ومراجعة الفعالية لا تقيس عدد المنتجات أو حجم الخدمات فقط، بل تتعدى ذلك إلى قياس تأثير تلك الخدمات على المستفيدين منها ، وطبقاً لمعايير مراجعة الأداء في القطاع العام الصادرة من مكتب المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية ، فإن مراجعة الفعالية تهدف إلى :-

- تحديد ما إذا كان قد تم تحقيق النتائج والفوائد المرجوة .
- معرفة ما إذا كانت الأهداف التي وضعها المسئولون قد تحققت .
- معرفة ما إذا كانت المؤسسة الحكومية قد أخذت في الاعتبار البدائل التي يمكن أن تحقق نفس النتائج بتكاليف أقل .

يمكن القول بأن الفعالية عبارة عن قياس الإنجازات **Measure of Attainments** فهي عبارة عن قياس نسبي من النتائج الفعلية المشاهدة والنتائج المخططة والمرغوب فيها خلال فترة زمنية معينة ، ولتوضيح قياس الفعالية يفترض أن نشاط تنظيف شوارع إحدى المدن يهدف إلى تنظيف كيلو متر مربع خلال النصف الأول من الشهر ولكن خلال تلك الفترة تم تنظيف ٩٠٠٠ كيلو متراً مربعاً فقط، عندئذ تكون نسبة الفعالية للنشاط ٩٠% (٩٠٠٠/١٠٠٠٠×١٠٠%)، أما إذا تم تنظيف ٢٠٠٠٠ كيلو متر مربع خلال الفترة نفسها فإن نسبة فعالية

النشاط تكون ٢٠٠%، ولكن يجب أن يؤخذ في الاعتبار أنه إذا كانت مؤسسة حكومية فعالة جدا فإن هذا لا يعني بالضرورة أنها تدير عملياتها بكفاءة إدارية وممارسات اقتصادية سليمة، فقد يكون النشاط الذي أنجز بفعالية قدرها ٢٠٠% تم بتكاليف تساوي أربعة أضعاف تكلفة الكيلو مترا المربع الواحد ،عند مقارنتها بنشاطات مماثلة أو مع نشاطات السنوات السابقة ، لذلك فإنه من المفيد أن تتم مقارنة فعالية النشاط الخاضع للمراجعة مع نشاطات أخرى مماثلة، أو مع معايير نمطية منشورة تخص نفس النشاط وذلك قبل الحكم النهائي على فعالية النشاط. ويمكن قياس فوائد خدمات المؤسسات الحكومية وتأثيرها على المستفيدين من خلال ثلاثة مستويات هي :-

١- يمكن قياس الفعالية الداخلية لبرنامج اجتماعي يهدف إلى تقديم برامج للتأهيل الوظيفي على أساس قدره الموظفين على تحديد الأشخاص الذين تنطبق عليهم الشروط والاتصال بهم وإدراجهم في البرنامج .

٢- يمكن قياس الفعالية خارج نطاق المؤسسة الحكومية عن طريق قياس تأثير الخدمات على متلقيها ، حيث يمكن أن تقاس فعالية البرنامج الاجتماعي خارجيا عن طريق معرفة عدد الأشخاص الذين حصلوا على وظائف كنتيجة مباشرة لنشاط البرنامج .

٣- ويمكن قياس الفعالية على أساس الفوائد التي تتحقق للمجتمع ككل والاقتصاد القومي نتيجة لنشاط البرنامج الاجتماعي . إلا أن ذلك المستوى يقع قياسه في دائرة التنبؤ أكثر من مجال المراجعة للافتراضات المتعددة التي يجب وضعها قبل إتمام عملية القياس .

وعـــادة مـــا يواجه المراجع ثلاثة تحديات رئيسية عند شروعه في تنفيذ مراجعة الفعالية هي :-

١- تحديد أهداف البرنامج .

٢- تحديد مؤشرات الأداء ومقاييس النجاح أو الفشل .

٣- العلاقة السببية بين عمليات البرامج ونتائجها .

فعـــند تـــنفيذ مـــراجعة الفعاليـــة يتعين الربط بين مدى مساهمة نشاطات الـــبرنامج فـــي تحقيق الأهداف . كما يجب على المراجع أن يأخذ في حسبانه العوامـــل البيـــئية المحيطـــة بالبرنامج حيث أنها قد تسهم في تسهيل أو إعاقة تحقيق النتائج .

٧/٥/٢/٣ العلاقة بين الاقتصاد والكفاية والفعالية

يهـــدف مفهـــوم الاقتصاد الى تخفيض تكاليف الحصول على المدخلات المختـــلفة (تحقيـــق وفورات التكلفة) ، أما الكفاية فتسهم بتعظيم الفائدة من التكاليف المستخدمة ، فالاقتصاد يعد عنصراً هاماً في الكفاية حيث أن الكفاية عـــبارة عـــن العلاقة بين المخرجات من منتجات وخدمات وتكلفة المدخلات المستخدمة. فتخفيض تكلفة الحصول على المدخلات سيؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمات أو الوحدات المنتجة ، وبالتالي تحقيق مستوى أعلى من الكفاية ، إلا أن تخفيـــض تكـــاليف المدخـــلات المستخدمة لا يعني بالضرورة أنها سوف تستخدم بكفاية .

وهـــناك علاقة بين الفعالية وكفاية الأداء ، حيث تستطيع الإدارة أن تزيد من نسبة فعاليتها على حساب بذل المزيد من الجهد والتكلفة ، سوف تؤدي تلك التصـــرفات إلى تخفيض كفاية الأداء ، لأن العمل وتكلفة المدخلات الأخرى

يمـــثلان عناصر هامة في قياس كفاية أداء العمليات ، إلا أنه من ناحية أخرى فإن الإدارة يمكنها تحقيق مستوى مرتفع من الكفاية في الأداء والاقتصاد ولكن على حساب تخفيض نسبة الفعالية . على سبيل المثال يمكن لمصلحة البريد أن تســتخدم مواردهـــا وطاقاتهـــا البشرية بكفاية عن طريق تخفيض عدد مرات توزيع وجمع البريد مرة واحدة في الأسبوع مثلا ، فذلك الأجراء سوف يؤدي إلى تخيفض نسبة فعالية خدمات البريد في المصلحة .

يمكـــن القـــول بأن التخفيض في النفقات يجب أن يصاحبه تبني سياسات وممارسات وأساليب وأنظمة تتسم بالاقتصاد والكفاية ويتضمن حماية الموارد وحســـن استخدامها من أجل رفع كفاية الأداء والفعالية ، إلا أن إدارة العمليات بكفايـــة واقتصـــاد لا يعني بالضرورة تحقيق الأهداف المرجوة ، فعلى سبيل المثال قد يتم بناء كوبري للقضاء على ازدحام السيارات بكفاية أداء عالية، إلا أن الأهداف المرجوة لم تتحقق لأن استخدام الكوبري يعرض الأفراد والسائقين إلى مخاطر جسيمة أو لأنه ليس الوسيلة المناسبة للقضاء على الازدحام .

٧/٦ معايير المراجعة الحكومية Governmental Auditing Standards

برئاســـة المراقب المالي العام للولايات المتحدة فإن مكتب المحاسبة العام بالولايـــات المـــتحدة يعتـــبر وكالـــة فيدراليـــة غير سياسية مسئول عن أداء المـــراجعات بالنيابة عن الكونجرس ، وقد نشر مكتب المحاسبة العام معايير للمراجعة الحكومية والتي غالبا ما يطلق عليها بالكتاب الأصفر **Government Auditing Standards (Yellow Book)** ، عموما فإن المستند الإلزامي الذي يعرف معايير المراجعة الحكومية المقبولة والمتعارف عليها عموما (أحيانا ما يشـــار إليها بالمصطلح المختصر **GAGAS** أو **GAS**) . تتضمن تلك المعايير

كافـــة معاييـــر المراجعة العشرة المتعارف عليها عموما بالإضافة إلى معايير أخرى إضافية ذات صلة على سبيل المثال تلك المرتبطة بالرقابة على الجودة، بالاضافة إلى المتطلبات القانونية واللائحية . وقد حدد الكتاب الأصفر نوعين مـــن المـــراجعات الحكومية المقبولة والمتعارف عليها عموما هما المراجعات المالية ومراجعات الأداء .

تتضمن المراجعات المالية **Financial Audits** مراجعات للقوائم المالية والمراجعات ذات الصلة بالمالية وهي تعرف على النحو التالي:-

أ - مراجعات القوائم المالية Financial statement audit

تحدد تلك المراجعات :

١. مـــا إذا كانت القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة تعرض بعدالة المركز المـــالي ونتائج الأعمال المالية بالإضافة إلى التدفقات النقدية طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .
٢. مـــا إذا كانت المنشأة قد التزمت بالقوانين واللوائح لتلك العمليات التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية .

ب- مراجعة ذات صلة بالمالية Financial related audits

وهى تتضمن تحديد :-

١. ما إذا كانت التقارير المالية والبنود ذات الصلة (على سبيل المثال عناصر وحسابات أو أموال) يتم عرضها بعدالة .
٢. مـــا إذا كـــانت المعـــلومات المالية قد تم عرضها طبقاً لمعايير مقررة أو محددة .
٣. ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بمتطلبات محددة للالتزام المالي .

أما مراجعات الأداء **Performance Audits** فهي تتضمن مراجعات الجدوى الاقتصادية والكفاءة ومراجعات البرنامج ويتم تعريفها على النحو التالي :-

أ - مراجعات الجدوى الاقتصادية والكفاءة

Economy and Efficiency audits

وهي تتضمن تحديد :

١. مـا إذا كانت المنشأة تحصل على وتحمي وتستخدم مواردها (على سبيل المثال العاملين والآلات والعقارات . . .) بشكل اقتصادي وبكفاءة .
٢. أسباب عدم كفاءة أو الممارسات غير الاقتصادية .
٣. مـا إذا كانت المنشأة قد التزمت بالقوانين واللوائح المتعلقة بأمور الجدوى الاقتصادية والكفاءة .

مراجعات البرنامج program audits

وهي تتضمن :-

١. المدى الذي إليه يتم تحقيق النتائج المرغوبة أو الفوائد المقررة عن طريق الجهة الرقابية أو ذات السلطة .
٢. فعالية برامج التنظيمات وأنشطتها ووظائفها .
٣. مـا إذا كـانت المنشأة قد التزمت بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق على البرنامج .

على الرغم من أن مراجعات الأداء يتم أدائها كثيرا في الممارسة العملية فـإن إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٤) وذلك الجزء يركز على المراجعات الماليـة والمـراجعة الحكومية التي تعتبر أكثر مماثلة لمراجعة القوائم المالية لمنشـآت الأعمـال . ويلاحظ أن الفرق الرئيسي بين مراجعة القوائم المالية لمنشآت الأعمال والمراجعة المالية الحكومية يتمثل في أن المراجعة الحكومية

المالية تستلزم أن يفترض المراجع وجود مسئولية أكبر عليه ، كما ترتبط المسئولية الإضافية بالتقرير عن الالتزام بالقوانين واللوائح وعن الرقابة الداخلية .

بصفة عامة تتضمن معايير المراجعة الحكومية المعايير التالية بجانب المعايير العشرة للمراجعة المتعارف عليها، فهي معايير إضافية تطبق على عمليات المراجعة الخاصة بتلك المؤسسات الحكومية وأنشطة البرامج والوظائف الحكومية وكذلك المؤسسات غير الحكومية التي تتلقى أموالاً حكومية أو منح حكومية ، حيث تضمنت أربعة معايير عامة وخمسة معايير لأداء العمل وأربعة معايير لإعداد التقرير وذلك على النحو التالي :-

١- مجموعة المعايير العامة

أ - يجب أن يشمل نطاق المراجعة الحكومية على :-

- فحص العمليات المالية والحسابات والتقارير بما في ذلك تقييم مدى الالتزام بالتعليمات الخاصة بتلك النواحي .
- فحص الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد المتاحة .
- فحص مدى تحديد ما إذا كانت النتائج المطلوبة قد تحققت بفعالية .

ب- يجب أن يكون أعضاء فريق المراجعة على قدر من الكفاءة الفنية لإنجاز المهام المسندة إليهم .

ج- يجب أن يحتفظ المراجع بوجه نظر مستقلة في كافة الأمور المتعلقة بأعمال المراجعة .

د- يجب بذل العناية المهنية الكافية في تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقارير المرتبطة بها .

٢- مجموعة معايير الأداء المهني :

أ- يجب وجود تخطيط كافي لأداء أعمال المراجعة .

ب- يجب وجود أشراف كافي على المساعدين أثناء أداء العمل .

ج- يجب إجراء فحص لمدى الالتزام بالتعليمات والمتطلبات القانونية للأداء الإداري .

د- يجب أداء فحص لنظام المراقبة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه لتوفير معلومات دقيقة ، والتأكد من الالتزام بما تقضي به التعليمات والقوانين والوقوف على مدى كفاية وفعالية أداء الأعمال .

هـ- يجب الحصول على أدلة مناسبة وكافية ومرتبطة بالغرض، بحيث يمكن للمراجع الاستناد إليها بدرجة معقولة في التوصل إلى النتائج وإبداء رأيه وحكمه المهني وإعداد التوصيات اللازمة .

٣- مجموعة معايير إعداد التقارير :

أ- يجب تقديم تقارير مكتوبة عن عملية المراجعة إلى الجهة المنظمة لها. ويجب أن ترسل نسخ من هذه التقارير إلى المسئولين عن اتخاذ إجراءات معينة استنادا إلى النتائج التي توصل إليها المراجع وتوصياته، وإلى الجهات الأخرى المصرح لها بتلقي مثل هذه التقارير .

ب- يجب إصدار التقارير قبل أو في التاريخ المحدد لذلك وفقا للقانون أو التعليمات أو الترتيبات . . . لتقديم المعلومات في الوقت المناسب لاستخدامها .

ج- يتعين أن يتصف كل تقرير بما يلي :

- أن يكون مختصرا بقدر الإمكان وبما لا يخل بالوضوح والشمول وامكانية فهمه .
- أن يعرض كافة الحقائق بدقة وحياد .
- أن يعرض النتائج بموضوعية وبساطة ووضوح .
- أن يشتمل على المعلومات التي تمثل حقائق .
- أن يشتمل التقرير على توصيات المراجع بخصوص الإجراءات .
- أن لا يقتصر على نقد الماضي بقدر ما يحدد المراحل الأساسية للتطوير.
- أن يتضمن الإنجازات الجديرة بالملاحظة .
- أن يشمل وجهات نظر المسئولين عن النشاط أو الوظيفة أو الوحدة التنظيمية محل المراجعة في الجزء الخاص بعرض نتائج المراجعة وتوصيات المراجع .
- أن يشتمل على شرح واضح للنطاق وأهداف المراجعة .
- أن يوضح ما إذا كانت هناك بعض المعلومات قد تم حذفها لاعتقاد المراجع في سريتها .

د- كل تقرير للمراجعة بما في ذلك تقارير المراجعة المالية يتعين أن :-

- يحتوي على رأي المراجع بخصوص مدى فعالية المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية .
- أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- أن يــرفق بالــتقرير، عندما يكون ذلك ضروريا، ملاحق تتضمن المعــلومات التفصــيلية التي توضح محتويات التقارير المالية من أجل الإفصاح العام عن العمليات المالية للوحدة التنظيمية .

٧/٧ معوقات تطبيق مراجعة أداء الوحدات الحكومية

هــناك عديد من المعوقات والقيود التى قد تحد من تطبيق وأداء المراجعة الحكومية لعل أبرزها ما يلى :-

أ - عدم تحديد أهداف البرامج الحكومية بدقة ووضوح

يعتــبر تحديــد الأهداف حجر الأساس في عملية مراجعة الأداء، ويعتبر كذلــك الأساس الذي تقاس بموجبه النتائج، فبدون أهداف محددة تنعدم إمكانية قيــاس أداء الأجهــزة الحكومية ومستوى تنفيذ نشاطها ، ولا شك أن أهداف المؤسسات الحكومية غالبا ما تكون غير واضحة وغير ثابتة أو غير معروفة وغيــر محددة بدقة وغير قابلة للقياس الموضوعي ، على سبيل **المثال تضع** وزارة الصحة أهدافها طويلة الأجل بهدف :

- تخفيض تكاليف الخدمة الصحية .
- تحسين الصحة العامة للسكان .
- زيــادة مســتوى الخدمـــات الصــحية وضمان استمرارها وسهولة الحصول عليها .

وتعتبر أهداف المؤسسات الحكومية غير محددة بدقة للأسباب التالية :-

١. إن أغــلب الأجهزة الحكومية تتسم بضخامة الحجم لأنها تضم كثيرا من الوظــائف المختــلفة صــممت لتقديم خدمات متعددة لقطاعات كثيرة من الأفراد .

٢. حتى لو تم التركيز من قبل المراجع على وظيفة معينة أو مجموعة معينة من الوظائف مع وجود هدف محدد بدقة للمديرين فإنه مازال هناك مجال للخلاف حول الأهداف الفرعية التي قد تكون متعارضة مع ما يمثل القيم التي يجب أن تكون عليها الأهداف بالنسبة للمديرين .

٣. إن بعض الأهداف لا يتم الإعلان عنها إلا عن طريق تصريحات عامة أو تترك هكذا لأغراض سياسية .

ولذلـك فـإن المراجع يجب أن يقوم بتحديد الأهداف عن طريق استخدام عديد من المصادر التي لعل أبرزها :

١. الأنظمة التشريعية بشأن إقامة المشروعات والنشاطات الحكومية .

٢. إدارة المشروع أو المؤسسة الحكومية عن طريق دراسة التقارير السنوية والميزانية وإجراء المقابلات مع بعض المسئولين والموظفين ، بالإضافة إلى مصـادر خارجيـة عـن طريق استشارة خبراء ذو معرفة في حقل النشـاط الخاضـع لـلمراجعة ، بالإضافة إلى الاستفسار عن خبراته في مراجعة مشروعات وأنشطة مماثلة .

ب- عدم وجود معايير محددة لقياس الأداء

يعتبر المعيار أو المقياس هو وسيلة للحكم، ويتمثل قياس الأداء في تحديد نـتائج القـرارات الإداريـة السابقة بغرض تحديد مدى تأثير اتخاذ القرارات وعـلى الوصـول إلى هدف مرغوب فيه ومحدد مقدماً . وعادة لا يتم قياس المـتغيرات كالمخرجات والنتائج مباشرة ، إنما يتم رقابة مؤشرات تدل عليها ومـن ثـم يـتم قياس هذه المؤشرات . وتشمل عمليه القياس تصنيفاً ووصفاً لحـالات معيـنة بواسـطة خصـائص وميزات معينة ، ومن ثم مقارنة هذه

الخصـــائص والميزات بمعيار منتظم ، هذا سوف يجعل المقارنة بين الحالات المختلفة ممكنة لمعرفة مدى تطابقها أو تماثلها ومدى توافر الخصائص المعنية فيها .

وتمر عملية إعداد المقاييس بمرحلتين هما :-

- تحديد معيار مناسب للقياس .
- وضع مؤشرات عملية لذلك المعيار .

وفـــي القطـــاع الحكومـــي تصنف معايير التقييم إلى معايير كفاية نسبية ومعايير للفعالية ، حيث يقوم النوع الأول بتسجيل ما حدث فعلا ، فهي تحدد الخدمـــات المـــؤداة أو الوحدات المنتجة وتكلفتها ، فهي تهتم بما حدث فعلا، ولكـــنها لا توضـــح مـــا كان يجب أن يحدث . فمعايير الكفاية النسبية تعطي أساس للمقارنة بين تكلفة الخدمات الحالية وتكلفة الخدمات السابقة أو بالمقارنة مـــع خدمات أخرى لجهات حكومية مماثلة أو مع معايير نمطية منشورة، أما معايير الفعالية فتقيس مدى النجاح أو الفشل في تحقيق الأهداف .

إن قياس الأداء في الأجهزة الحكومية ليس عملية سهلة ، حيث أن أهداف النشـــاطات الحكومية عادة غير مالية، لذلك فإن مؤشرات الربحية المستخدمة في القطاع الخاص ليس لها أي قيمة تذكر في تقييم أداء النشاطات الحكومية، حيـــث من الصعوبة بمكان إن لم يكن مستحيلا وضع معايير كمية لقياس أداء النشاطات أو البرامج الحكومية لأن معظم الأجهزة الحكومية تقدم خدمات غير ملموســـة يصـــعب وضعها بشكل كمي فكيف يمكن قياس أداء إدارة علاقات عامة أو شئون مالية .

إن تطويــر مقــاييس للأداء على أساس الكفاية والفعالية لم تتقدم بسرعة وكمــا ينــبغي ، وقد تم التشكيك في تلك العملية لصعوبة تقدير معايير فعالة يمكن الاعتماد عليها .

ج- النقص في الكفاءات الوظيفية المؤهلة

إن المراجعة بانتقالها من التركيز على النواحي المالية والالتزام بالأنظمة إلى الــتركيز عــلى عمــليات البرامج والنشاطات ونتائجها يتطلب أن يكون المــراجع عــلى معــرفة بــأنواع شتى من العلوم مثل الاقتصاد والإحصاء والحاسب الآلي وبحوث العمليات والهندسة والزراعة وعلوم أخرى .

بالإضــافة لذلــك يجــب على المراجع أن يصبح على علم بشكل شامل وعميق بالحقل الذي يتم تدقيقه، ويقوم باكتساب تلك المعرفة عن طريق البحث في العلوم التي تخص ذلك المجال المعني ، وفي حالة وجود تخصصات دقيقة مثل التشخيص الطبي فإن المراجع يجد نفسه مضطراً إلى أن يعهد إلى بعض الجهات المتخصصة للقيام ببعض الأعمال في مجال جمع المعلومات وتحليلها.

وتعتــبر المهارات التي تتطلبها مراجعة الأداء نادرة حيث تؤدي كثير من الدراســات إلى أن هناك نقصاً في المراجعين الحكوميين المؤهلين بوجه عام، وفــي مجال المراجعة بوجه خاص ، وتظهر تلك المشكلة بوضوح في البلاد النامية لأسباب عديدة أهمها :-

- انعدام التدريب الكافي .
- عدم تقديم المزايا المالية الكافية .

بصفة عامة لا يلقى التدريب في مجال المراجعة عناية كبيرة في مراحل ومســتويات التعليم المختلفة حيث غالباً ما تكون المناهج والكتب الدراسية في

الجامعـــات قديمـــة وغير مناسبة للقطاع العام حيث يكون التركيز دائما على القطاع الخاص .

إن المهارات التي تتطلبها مراجعة الأداء في العلوم والمجالات المختلفة قد يصـــعب تدريـــب الموظفين عليها بعد انخراطهم في عمل المراجعة . حيث يفضل استقطابهم بعد اكتسابهم المعارف والمهارات المطلوبة ، ومن ثم يقصر التدريب على اكسابهم مهارات تجعلهم يألفون مهنة المراجعة .

إن تطور الكفاءات الوظيفية المؤهلة لمقابلة متطلبات مراجعة الأداء يحتاج إلى وقـــت طويل ، فحتى تتمكن أجهزة المراجعة الخارجية من تطوير القوة العامـــلة لهـــا فإنـــه بامكانها أن تستفيد من خدمات المتخصصين من خارج جهازها الوظيفي كالمحاسبين والمهندسين والاقتصاديين وغيرهم .

د- النقص في المعلومات وضعف نظام المعلومات المحاسبي

نـــادرا مـــا تكـــون المعـــلومات المطلوبة لمراجعة الأداء في مكان واحد ويصعب التأكد من صحتها فضلا عن أنها تحتاج إلى أساليب جمع أكثر تعقيدا من تلك المتوافرة في المراجعة المالية التقليدية .

فهـــناك صعوبة في الحصول على معلومات موضوعية للحكم على فعالية الـــبرامج الحكوميـــة وخاصـــة في الميدان الاجتماعي ، حيث يصعب تحديد مقـــاييس الأداء. حيث أن المعلومات محل التحليل لا يتم الحصول عليها فقط مـــن داخل الوحدة الخاضعة للمراجعة ، حيث عادة ما تكون في الخارج عند الأفـــراد والجماعات ، بالإضافة إلى أن المراجع يتعين عليه أن يحصل على معاييـــر نمطيـــة يمكـــن الاعتماد عليها لأغراض المقارنة . كما تشير بعض الدراســـات إلى أن تجميـــع المعلومات المحاسبية من الجهات الحكومية يحتاج

لوقـت طويـل ، وتأخيـر جمـع التعليمات سوف يؤدي إلى صعوبة وضع إجراءات تصحيحية .

ورغمـا عـن أن الجهـة الخاضـعة للمراجعة هي المسئولة عن توفير المعلومات المطلوبة للحكم على الأداء، إلا أنه في الحياة العملية غالباً ما يواجه المـراجع بعدم وجود أنظمة في الأجهزة الحكومية قادرة على توفير معلومات مناسبة يمكن الاعتماد عليها لقياس الأداء. حيث أن المديرين يعملون على تنفيذ بـرامجهم ولكنهم لا يقومون بجمع البيانات المناسبة للحكم على كفاية وفعالية برامجهم . وحتى مع وجود بيانات دقيقة وذات معنى ، فإنها على سبيل المثال لا تسـتخدم كثيراً في عملية إعداد الموازنات والتي تعد في الغالب لكثير من النشاطات على أساس مخصصات السنوات الماضية بالإضافة إلى نسبة معينة لمقابـلة ارتفـاع الأسعار ، فلو أن إعداد الموازنات يتم على أساس موازنات الـبرامج والأداء لوجـد المديـرين أنفسهم مضطرين لإقامة أنظمة معلومات لتوفير البيانات المناسبة عن الأداء من أجل إقرار موازناتهم .

ولاشك أن عدم توفير المعلومات الملائمة للحكم على الأداء له تأثير سلبي عـلى عمـلية المـراجعة، حيث تأخذ عملية جمع المعلومات وإثبات صحتها وملائمـتها الكـثير مـن وقت المراجع مما يقلل الوقت المتاح لعملية تحليل المعـلومات والحكـم عـلى الأداء . وفـي حالة وجود نظام للمعلومات على المـراجع أن يفحصـه للتحقق من كفاية وامكانية الاعتماد عليه وكذلك الحكم على المقاييس المستخدمة للحكم على الأداء إن وجدت .

ويعـزى عـدم توفر المعلومات المناسبة إلى عدم وجود أنظمة معلومات فعالـة في الأجهزة الحكومية وبالأخص نظام المعلومات المحاسبي، حيث أن ذلك النظام الحكومي التقليدي يهدف إلى توفير معلومات من أجل فرص رقابية

مالية وقانونية على النفقات الحكومية ، وكذلك من أجل المساعدة في إعداد الموازنة العامة والحساب الختامي . فالنظام المحاسبي الحكومي التقليدي لا يوفر معلومات مناسبة عن نتائج المشاريع والنشاطات التي تنفق من أجلها الاعتمادات المالية .

والارتباط الوثيق بين أسس التقسيم التي تتبع في إعداد الموازنات العامة وهيكل النظام المحاسبي الحكومي يفسر تصور نظام المعلومات المحاسبي الحكومي التقليدي في إعطاء معلومات تفصيلية عن نتائج البرامج والأنشطة يمكن استخدامها لقياس الأداء .

حيث تحتوي الموازنات التقليدية (موازنة البنود) على بيانات مالية إجمالية مقسمة على أساس أنواع النفقات لا على أساس المشاريع والنشاطات ، كما أن الموازنة التقليدية تهدف إلى الرقابة على الأنفاق العام فهدفها الرئيسي هو مراقبة التجاوزات في الصرف على بنود الميزانية ، حيث أن النظام المحاسبي بالنواحي المالية يجعله غير قادر على تطوير نظام محاسبة إدارية يوفر معلومات مناسبة عن نتائج البرامج والأنشطة الحكومية .

إن تنفيذ مراجعة الأداء يعتمد بشكل كبير على قدرة النظام المحاسبي الحكومي على توفير معلومات ذات علاقة بالأنشطة والبرامج معلومات يمكن استخدامها للحكم على كفاية الإدارة في استخدام مواردها ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها وهذا لن يتحقق إلا بتطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي التقليدي .

لذلك يتعين تطور نظام معلومات حكومي يقوم بالأتي :-

- توفير بيانات عن النواحي المالية ونواحي الالتزام بالإضافة إلى بيانات عن النواحي الاقتصادية ونواحي الكفاية والفعالية .

-- تضمين بيانات محاسبية وبيانات غير محاسبية سواء أكانت مالية أو غير مالية والتنسيق فيما بينها .

هـ-- ضعف أنظمة الرقابة في الأجهزة الخاضعة للتطبيق

تعـاني أغلب الدول النامية من وجود مشكلات أساسية وضعفا متميزا في أنظمـة الـرقابة الداخـلية والمـراجعة الداخلية، ويفسر ذلك بضعف طرق وإجـراءات ومخـرجات نظـام المعلومات المحاسبي الذي يعاني هو الأخر بالضعف الشديد في تلك الدول .

إن تطـبيق مراجعة الأداء على جميع النشاطات الحكومية وبصفة دورية شـئ صـعب التـنفيذ إن لـم يكن مستحيلاً ، ولذلك فعلى أجهزة المراجعة الخارجيـة لتخفيض أعبائها وتسهيل مهمتها أن تهتم بتنظيم الرقابة الداخلية بحيث تكون قادرة على :-

- ضمان اقتصاد وكفاية العمليات .
- ضمان الالتزام بالطرق والإجراءات المختلفة .
- القيام بدور فعال في إنجاز الأهداف المرجوة .

ويتـبع تطويـر نظـم الرقابة الداخلية إنشاء أقسام للمراجعة الداخلية في الأجهـزة الخاضعة وتطور مهامها لتحقيق العبء الملقى على أجهزة الرقابة الخارجيـة وجعـلها قادرة على القيام بمهام المراجعة المالية ومراجعة الأداء ودراسـة طـرق وأساليب العمل بغرض تحسينها ، كما يجب زيادة التعاون والتنسيق بين أجهزة الرقابة الخارجية وأقسام المراجعة الداخلية .

٧/٨ ملحق – الجهاز المركزى للمحاسبات ودوره فى المراجعة الحكومية .

صدر القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بأعتبار أن الجهاز للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية أعتبارية عامة تلحق بمجلس الشعب ، تهدف أساسا الى تحقيق الرقابة على أموال الدولة ، وعلى أموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها فى هذا القانون ، ويعاون مجلس الشعب فى القيام بمهامه فى هذه الرقابة ، وذلك على النحو المبين فى هذا القانون هذا وقد نص الدستور الدائم لجمهورية مصر العربية على وجوب عرض التقرير للجهاز المركزى للمحاسبات وملاحظاته على مجلس الشعب عند عرض الحساب الختامى لميزانية الدولة .

وفيما يلى أنواع الرقابة التى يقوم بها الجهاز وإختصاصاته الرقابية المختلفة والكيفية التى يباشر بها هذه الأختصاصات وفقا لذلك القانون على النحو الآتى :-

أولا : أنواع الرقابة التى يقوم بها الجهاز :

١- الرقابة المالية بشقيها المحاسبى والقانونى .

٢- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة .

٣- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات المالية .

وفيما يلى مناقشة موجزة لتلك الأنواع من الرقابة :-

(أ) فى مجال الرقابة المالية :

١- الرقابة على وحدات الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية والأحزاب والنقابات والأتحادات . وللجهاز على الأخص فى سبيل تحقيق ذلك وتبعا لطبيعة هذه الوحدات مايلى :-

أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتى الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة والتثبت من أن المصروفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقة سليمة وفقا للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد العامة للموازنة العامة .

ب- مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين والضمان الأجتماعى والإعانات والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها .

ج- مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين بالجهات التى تدخل فى إختصاصه . فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الأنتقال وما فى حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات .

د- مراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات الوسيطة والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ، ومن أن أرقامها مقيدة فى الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية .

هـ- مراجعة السلف والقروض والتسهيلات الأئتمانية التى عقدتها الدولة وما يقتضى ذلك من التأكد من توريد أصل السلفة وفوائدها الى خزانة الدولة فى حالة الأقراض ، وكذا سداد الدولة فى حالة الإقتراض .

و- مـــراجعة المـــنح والهبات والتبرعات المقدمة من جهات أجنبية أو دوليـــة للـــتأكد مـــن إتفاقها مع القوانين واللوائح ومراعاتها للقواعد المعمول بها والشروط الواردة فى إتفاقياتها أو عقودها .

ز- بحـــث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف بها ، ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس .

ح- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف وقائع الأختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وأنظمة العمل التى أدت الى حدوثها ، وإقتراح وسائل علاجها .

ط- مـــراجعة الحســـابات الخـــتامية لمختلف الوحدات الحسابية وكذلك مراجعة الحساب الختامى للموازنة العامة .

٢- الـــرقابة عـــلى الهيـــئات العامة الأقتصادية والمؤسسات العامة وهيئات القطـــاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأى منها والشـــركات الـــتى لا تعتبر من شركات القطاع العام والتى يساهم فيها شـــخص عام أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقـــل عـــن ٢٥% مـــن رأسمالها . وكذلك المؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية والنقابات والهيئات الأخرى المنصوص عليها فى هذا القانون .

ومـــع عدم الإخلال بحق الشركات التى لا تعتبر من شركات القطاع العام والمنصوص عليها فى هذا البند أو بحق المؤسسات الصحفية القومية والحزبية فى أن يكـــون لهـــا مراقـــبو حسابات يباشر الجهاز إختصاصاته بالنسبة لهذه الجهات وفقا لأحكام هذا القانون وكذلك بأعتباره مراقبا لحساباتها .

وتتضــمن هــذه الــرقابة مــراجعة الحسابات الختامية والمراكز المالية والميــزانيات لــلجهات الخاضعة لرقابته للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقــة النشاط وذلك وفقا للمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها مع إبداء الملاحظــات بشــأن الاخطاء والمخالفات والقصور فى تطبيق أحكام القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من سلامة تطبيق النظام المحاسبى الموحد وصحة دفاتــرها وســلامة إثــبات وتوجيه العمليات المختلفة بها بما يتفق والأصول المحاسبية فى تحقيق النتائج المالية السليمة .

ولــلجهاز على الأخص فى سبيل تحقيق ذلك وتبعا لطبيعة هذه الوحدات مايلى :-

أ- بيان ما إذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عــليه القوانيــن والأنظمــة مــن وجوب إثباته فيها ، وما إذا كانت الميــزانية تعــبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للوحدة محل المراجعة فى ختام المدة المالية محل الفحص ، وما إذا كانت حسابات العمــليات الجارية أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصــروفات تعبر عن الوجه الصحيح عن تلك الأعمال والأرباح والخسائر أو الإيرادات والمصروفات عن تلك المدة ، وذلك كله وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها .

ب- مــتابعة إجراءات الجرد بالوحدة محل الفحص والمراجعة والإشراف عــليه والــتأكد مــن أن الجرد والتقويم قد تم وفقا لهذه الإجراءات والأصول المرعية ، ويتعين الإشارة الى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد .

ج- إبــداء الــرأى فيما إذا كانت المخصصات التى كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الألتزامات والمسئوليات والخسائر المحتملة مع بيان ما إذا كانت هناك أحتياطيات لم تظهر فى الميزانية .

د- إيضــاح مــا يكــون قد وقع أثناء السنة المالية من مخالفات لاحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة أو عــلى مركزها المالى أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد أتخذ فى شــأن ذلــك ومــا إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة عند إعداد الميزانية .

هـ- التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبى وأنظمة الضبط والرقابة الداخــلية لــلوحدة محل المراجعة والتأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر وعدم الألتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ومن أتباع النظم والقواعد العامة المقررة والتثبت من وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وأنها قد سجلت أصلا بسعر التكلفة وانه يجــرى إهلاكها بالقدر المناسب وكذلك التحقق من صحة الإيرادات والمصروفات والألتزامات وجديتها .

و- مــراجعة قرارات شئون العاملين فيما يتعلق بصحة التعيينات والمرتبات والأجــور والــترقيات والعــلاوات وبدل السفر ومصاريف الأنتقال والمرتبات الإضافية والحوافز والبدلات والمزايا العينية والنقدية وما فى حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها .

ز- الاشتراك فى عمليات الجرد بخزائن ومخازن الوحدات محل المراجعة كلما أمكن ذلك ، كما يجب بين الحين والآخر أن يجرى مراقبو الحسابات جردا مفاجئا جزئيا أو كليا بهذه الجهات على ان يشار الى نتائج هذا الجرد فى تقارير المراجعة .

ح- إعتماد الإقرار الضريبى الخاص بالوحدة محل المراجعة ، وكذلك سائر الإقرارات التى تقدم الى الجهات الحكومية وتستلزم مثل هذا الإجراء .

ط- مراعاة أصول المهنة والألتزام بواجباتها وآدابها ، وعلى الأخص : الكشف عن الوقائع التى يعلمون بها أثناء تأدية مهمتهم والتى لا تفصح عنها الحسابات والأوراق التى يشهدون بصحتها ، ذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا لازما لكى تعبر هذه الحسابات والأوراق عن الوقائع ، وكذلك الكشف عما علموه من نقص أو تحريف أو تمويه فى هذه الحسابات والأوراق أو من أية موانع من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالى أو حقيقة الأرباح أو الخسائر للوحدة محل المراجعة ، وعليهم أيضا مراعاة الاوضاع المهنية فى الفحص والتقرير عنه والحصول على الإيضاحات التى من شانها أن تمكنهم من إكتشاف أى خطأ أو غش وقع فى الحسابات.

(ب) فى مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء :

يباشر الجهاز فى مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء الرقابة على إستخدام المال العام على أساس معايير الإقتصاد والكفاية والفعالية ويباشر الجهاز بصفة خاصة فى هذا المجال الأختصاصات التالية :-

١- متابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التى تباشر نشاطها فى مجالى الخدمات والأعمال وذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى مجموعة الوحدات ذات النشاط المتماثل ، وله فى هذا المجال على الاخص :

- متابعة تحقيق أهداف الإنتاج السلعى وإنتاج الخدمات كما ونوعا .

ب - مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعة لهم ومقارنتها بما هو مقدر لها .

ج- مراقبة الكفاية الإنتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة فى الكفاية الإنتاجية ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المقررة ومراجعة أحجام الطاقة المستغلة فعلا ومقارنتها بالطاقة الممكن أستغلالها مقيمة على أساس التشغيل الكامل .

د- مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من تخفيضها طبقا للخطط الموضوعة ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف الى إجمالى التكاليف وقيمة الإنتاج .

هـ- متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير .

و- تتبع النتائج التى ترتبت على تنفيذ مشروعات الخطة وتقويم هذه النتائج مع مقارنتها بالأستثمارات وتكلفتها والمواد المستخدمة فيها .

٢- إعداد تقارير تفصيلية تتناول تقويم ما يتكشف من نقاط ضعف أو أختلال اسفرت عنها تقارير المتابعة وتقويم الأداء عن الوحدات والأنشطة .

٣- متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بالتكاليف المقدرة : طبقا للتوقيت الزمني المحدد لها ، وعلى الوجه المحدد فى الخطة .

٤- متابعة وتقويم القروض والمنح المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية مع العالم الخارجى .

٥- متابعة حركات أسعار السلع والخدمات وخاصة السلع التموينية والأستهلاكية وغيرها ومقارنتها فى فترات سابقة .

٦- تتبع التغيير فى الأستهلاك القومى والإدخار القومى والدخل القومى وان التغيير يتم طبقا للخطة .

٧- تتبع مدى نجاح الخطة فى إقامة التوازن الاقتصادى بين القطاعات المختلفة وأكتشاف مواطن الأختناق التى تمنع تنفيذ الخطة وتحقيق الاهداف المحددة .

٨- تقويم الأرقام القياسية وغيرها من البيانات الرقمية وبصفة خاصة أرقام المجاميع الأقتصادية .

٩- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطة العامة للتنمية الأقتصادية والاجتماعية وسجلات متابعة تنفيذها .

(ج) فى مجال الرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات المالية:

يختص الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته فى شأن المخالفات المالية التى تقع بها وذلك للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد أتخذت بالنسبة لتلك المخالفات وأن المسئولية عنها قد عددت ، وتمت محاسبة المسئولين عن أرتكابها ، ويتعين موافاة الجهاز بالقرارات

المشـــار اليهـــا خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدورها مصحوبة بكافة أوراق الموضوع ، ولرئيس الجهاز ما يأتى :-

١- أن يطلب خلال ثلاثين يوما من تاريخ ورود الأوراق كاملة للجهاز - إذا رأى وجهـــا لذلـــك - تقدم العامل الى المحاكمة التأديبية ، وعلى الجهة المختصة بالإحالة الى المحاكمة فى هذه الحالة مباشرة الدعوى التأديبية خلال الثلاثين يوما التالية .

٢- أن يطـــلب الجهـــة الإدارية مصدرة القرار فى شأن المخالفة المالية خـــلال الـــثلاثين يوما من تاريخ ورود الاوراق كاملة للجهاز إعادة الـــنظر فى قـــرارها ، وعـــليها أن توافى الجهاز بما أتخذته فى هذا الصـــدد ، خـــلال الثلاثين يوما التالية لعلمها بطلب الجهاز . فإذا لم تستجب الجهة الإدارية لطلب الجهاز كان لرئيسه خلال الثلاثين يوما الـــتالية أن يطـــلب تقديم العامل الى المحاكمة التأديبية ، وعلى الجهة التأديبية المختصة مباشرة الدعوى التأديبية خلال الثلاثين يوما التالية.

٣- أن يطعـــن فى القـــرارات أو الأحكام الصادرة من جهات التأديب فى شـــأن المخالفات المالية ، وعلى القائمين بأعمال السكرتارية بالجهات المذكورة موافاة الجهاز بصورة من القرارات أو الأحكام الصادرة فى شأن المخالفات المالية فور صدورها .

ثانيا : الجهات التى تخضع لرقابة الجهاز :

بين القانون مجال رقابة الجهاز عن طريق تحديد الجهات والوحدات التى يباشر الجهاز إختصاصاته بالنسبة لها وهى :

١- الوحدات التي يتألف منها الجهاز المركزي الإداري للدولة . ووحدات الحكم المحلي .

٢- الهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأى منها فى الأنشطة المختلفة بكافة مستوياتها طبقا للقوانين بكل منها .

٣- الشركات التى لا تعتبر من شركات القطاع العام والتى يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها .

٤- النقابات والأتحادات المهنية والعمالية .

٥- الأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية .

٦- الجهات التى تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز .

٧- أى جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو ينص القانون على إعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة .

فقد أتسع نطاق عمل الجهاز ليشمل النقابات والأتحادات المهنية والعمالية والأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية كما شمل الجهات الأخرى التى تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز كالبنك المركزى المصرى وبنوك الأئتمان الوطنية والجمعيات التعاونية .

كما يختص الجهاز ايضا بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أى جهة يعهد اليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء ، ويبلغ الجهاز نتيجة فحصة الى الجهات طالبة الفحص ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزى للمحاسبات بفحص نشاط احدى

المصـــالح الإداريـــة أو أى جهـــاز تـــنفيذى أو إدارى أو إحـــدى الهيئات او المؤسســـات العامـــة أو إحدى شركات القطاع العام أو الجمعيات التعاونية أو المـــنظمات الجماهيـــرية الـــتى تخضـــع لإشراف الدولة أو أى مشروع من المشروعات التى تسهم فيها الدولة أو تتولى إعانتها أو تضمن حدا لأرباحها أو أى مشروع يقوم على إلتزام بمرفق عام أو أى عملية أو نشاط تقوم به إحدى هـــذه الجهات ، ويتولى الجهاز إعداد تقارير خاصة عن المهام التى كلفه بها المجلس متضمنة حقيقة الأوضاع المالية والأقتصادية التى تناولها الفحص .

كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعة لتنفيذ الخطـــة ومـــا تم تحقيقه من أهدافها ، وأن يطلب منه إبداء الرأى فى تقارير المتابعة التى تعدها وزارة التخطيط .

ثالثا : سلطات الجهاز لمباشرة اختصاصاته :

أعـــطى القانون للجهاز سلطات معنية تمكنه من مباشرة اختصاصه وبين طرق مباشرة الجهاز لعمله الرقابى وذلك على النحو التالى :

١- يباشر الجهاز عمليات الفحص والمراجعة المنصوص عليها فى القانون إما فى مقار الجهات التى تتواجد بها السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لهـــا ، وإمـــا فى مقر الجهاز وفقا لما يراه رئيس الجهاز محققا للمصلحة العامة.

٢- لـــلجهاز الحـــق فى أن يفحص – عدا المستندات والسجلات المنصوص عـــليها فى القوانين واللوائح –أى مستند أو سجل أو محاضر جلسات أو أوراق أخـــرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل ، كما أنهـــا لازمـــة لمباشـــرة هذه الاختصاصات ، وله أن يحتفظ بما يراه من

المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الاوراق ، إذا تطلبت عملية المراجعة ذلك ولحين الانتهاء منها .

٣- وللجهاز فى سبيل مباشرته لاختصاصاته المشار إليها فى هذا القانون حق المعاينة والتفتيش على الأعمال والوحدات الخاضعة لرقابته .

٤- يقوم الجهاز بفحص اللوائح الإدارية والمالية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلافى أوجه النقص فيها .

٥- يباشر الجهاز اختصاصاته المبينة فى هذا القانون بطريق العينة . وله أن يباشر هذه الاختصاصات بطريق الفحص الشامل إذا دعت الحاجة إلى ذلك .

٦- للجهاز حق الاتصال المباشر بالمسئولين الماليين بمختلف مستوياتهم التابعين منهم لوزارة المالية أو قرينهم فى الجهات الخاضعة لرقابته .

٧- يعتبر من المخالفات المالية فى تطبيق أحكام هذه القانون ما يأتى :

أ- مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها فى الدستور والقوانين واللوائح المعمول بها .

ب- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ويضبط الرقابة على تنفيذها .

ج- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتروات والمبيعات وشئون المخازن وكذا كافة القواعد والإجراءات والنظم المالية والمحاسبية السارية.

د- كل تصرف خاطئ عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبلغ من أموال الدولة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة

أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أو المساس بمصلحة من مصالحها الماليةأو الاقتصادية .

كما يعتبر فى حكم المخالفات ما يلى :

أ- عـدم موافقـة الجهـاز بصورة من العقود أو اتفاقات أو المناقصات التى يقتضى تنفيذ هذا القانون موافاته بها .

ب- عدم موافاة الجهاز بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها فى المواعيد المقررة أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق فى فحصها أو مراجعتها أو الإطلاع عليها طبقا للقانون .

٨- يعتبر من المخالفات الإدارية فى تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتى :

أ- عدم الرد على ملاحظاته الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخر فى الرد عليها عن المواعيد المقررة فى قانونه بغير عذر مقبول ، ويعتبر فى حكـم عـدم الرد أن يجيب العامل المختص إجابة الغرض منها المماطلة أو التسويف .

ب- عـدم إخطـار الجهـاز بالأحكام والقرارات الإدارية الصادرة بشأن المخالفات المالية المدة المحددة فى قانونه .

ج- التأخير دون مبرر فى إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد فى القانون بمـا تـتخذه الجهة المختصة فى شأن المخالفة المالية التى تبلغ إليها بمعرفة الجهاز .

٩- ويقـرر القـانون الـتزامات على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز يتحتم الالتزام بها ليتمكن الجهاز من أداء أعماله الرقابية على خير وجه – حيث ألزم الجهات الخاضعة لرقابته بما يلى :

أ- علـى وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة وبياناتها التفصيلية ومشروعات قوانين ربطها .

ب- علـى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بميزانياتها وحساباتها الختامية وما يجرى عليها من تسويات وتعديلات إضافية والحسابات المالية والربع سنوية والشهرية ونتائج الجرد السنوى للمخازن التابعة لها وتقارير الإنجاز .

ج- علـى ممثلـى وزارة الماليـة لدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والمسئولين الماليين فى هذه الجهات إخطار الجهاز بجميع الحالات التى يتضـمن الصـرف فيهـا مخالفـة مالية وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها.

د-علـى رؤساء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز إبلاغه بوقائع الاختلاس أو السـرقة أو التبديد أو الإتلاف أو الحريق أو الإهمال يوم اكتشافها ، وعـليهم أيضـا أن يوافـوا الجهـاز بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها.

هـ- على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بالبيانات والمؤشرات اللازمـة لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء طبقاً للنظم والنماذج التى يعدها الجهاز .

و- تلـتزم الجهات التى تقوم بتنفيذ مشروعات استثمارية بموافاة الجهاز بصـورة مـن دراسـة الجـدوى لكل مشروع استثمارى وكذلك بأية تعديلات تطرأ على هذه الدراسة وأسبابها أثناء تنفيذ المشروع .

ز- علـى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أن ترد على ملاحظاته خلال شهر من تاريخ إبلاغها بها .

رابعا : تقارير الجهاز :

يقـوم الجهاز بإعداد تقارير بما تسفر عنه عملياته الرقابية يقوم بإبلاغها للمسئولين على النحو الاتى :-

١- يـتولى الجهـاز إعداد تقارير نتائج المراجعة والفحص ويتم إبلاغها إلى رؤساء الوحدات التى تخصها .

٢- وفيمـا يتعلق بنتائج مراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنات الوحدات الحسـابية الحكوميـة يرسلها إلى وزارة المالية وإلى تلك الوحدات خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل حساب ختامى أو ميزانية .

٣- نـتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات ويرسلها إلى وزارة الماليـة وإلى تـلك الوحدات والجهات الرئاسية المعنية خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل منها .

ويجـب أن تتضـمن هذه التقارير على وجه الخصوص الملاحظات التى أسفرت عنها المراجعة وما اتخذ بشأنها وما إذا كان الجهاز قد حصل كل الإيضـاحات والبيانات التى رأى ضرورة الحصول عليها ، وما إذا كانت الميـزانية والحسـابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالى للوحدة وعن حقيقة فائضها أو عجزها فى نهاية العام .

وكذلـك يجـب أن تتضمن التقارير طريقة الجرد والتقويم التى اتبعتها الوحـدة ومـدى التحقق من سلامتها وموافقتها للإجراءات التى اعتمدها الجهاز والأصول المرعية .

كمـا ينـبغى الإشارة فى التقرير إلى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم أو الجرد ، وأثر ذلك على نتائج الحسابات .

ويجب عرض ملاحظات الجهاز على مجالس الإدارة المختصة خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها .

ويقع باطلا -- كل قرار تتخذه الجمعيات العامة أو مجلس الإدارة المشار إليها والمنعقدة للنظر في إقرار الميزانيات والحسابات الختامية للوحدات ما لم يعرض ويناقش معها تقارير الجهاز عنها .

٤- ملاحظاتــه على الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة ، يرسل التقرير إلى مجــلس الشعب في موعد لا يجاوز شهرين من تاريخ ورود الحساب الختامي كاملا للجهاز من وزارة المالية ، كما يرسل نسخة من التقرير إلى هذه الوزارة .

٥- إعــداد تقريــر عــن متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء عن كل سنة مالية ويرسل هذه التقارير إلى مجلس الشعب وإلى الجهات المعنية .

٦- يقدم الجهاز إلى رئيس الجمهورية وإلى مجلس الشعب وإلى رئيس مجلس الــوزراء تقاريــر سنوية عن النتائج العامة لرقابته أو أية تقارير أخرى يعدها .

٧- كما يقدم الجهاز إلى مجلس الشعب أية تقارير يطلبها منه .

وحماية لهذا الجهاز ولكي يؤدي واجباته دون خوف ألحق بمجلس الشعب حــتى لا تؤثر عليه السلطة التنفيذية ويعين رئيسه بناء على ترشيح رئيس الجمهوريــة وموافقــة مجــلس الشــعب ويكون إعفائه بقرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشعب بأغلبية أعضائه ، وتعيناً نائباً الرئيس بقــرار مــن رئيــس الجمهورية ويكون لرئيس الجهاز السلطات المخولة لــلوزير ولوزير المالية المنصوص عليها في القوانين واللوائح فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بموازنة الجهاز وفي تنظيمه وإدارة أعماله ،

كما يكون له السلطات المخولة للوزير المختص بالتنمية الإدارية ولرئيس الجهـاز المركـزى للتنظيم والإدارة وذلك بالنسبة للجهاز والعاملين به ، ويكـون لـلجهاز موازنة مستقلة وتدرج رقما واحدا فى موازنة الدولة ، ويضـع رئيـس الجهاز مشروع الموازنة التفصيلية ويرسله فى المواعيد المقـررة لمجـلس الشعب ويعمل به إقراره من المجلس من تاريخ العمل بالموازنـة العامـة لـلدولة ، كما يقوم المجلس باعتماد الحساب الختامى لموازنة الجهاز .

الفصل الثامن

مراجعات الإلتزام

الفصل الثامن

مراجعات الإلتزام

Compliance Audits

٨/١ طبيعة مراجعات الالتزام.

٨/٢ مراجعة الالتزام الحكومية.

٨/٢/١ مسئوليات المراجع الحكومي في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها.

٨/٢/٢ التقرير عن الالتزام بالقوانين واللوائح .

٨/٢/٣ قانون المراجعة الوحيد على أموال المنح الحكومية .

٨/٣ دراسة الالتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

٨/٣/١ طبيعة الالتزام بالقوانين واللوائح .

٨/٣/٢ مسئولية الإدارة عن الالتزام بالقوانين واللوائح .

٨/٣/٣ مسئولية المراجع الخارجي عن الالتزام بالقوانين واللوائح .

٨/٣/٤ إجراءات مراجع القوائم المالية عند دراسة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح .

٨/٣/٥ التقرير عن حالات عدم الالتزام إلى الإدارة أو السلطات القانونية والتنفيذية .

٨/١ طبيعة مراجعات الالتزام The Nature of Compliance Auditing

تعتبر مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام والمراجعة الداخلية أنواع مختلفة من أنشطة المراجعة يمكن التمييز بينها بوضوح ، حيث يوفر كل نوع من تلك الأنواع مسئوليات مهنية وفرص وتحديات لممارسيها. يميز الشكل رقم (٨/١) بين تلك الأنواع الثلاثة من أنواع المراجعة، كما أنه يشير إلى المعايير المهنية التي تحكم كلاً منها.

شكل رقم (٨/١)

التمييز بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام والمراجعة الداخلية

	نوع المراجعات	المعايير
- مراجعة القوائم المالية .	- مراجعة القوائم المالية .	- معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .
- مراجعة الالتزام .	- المراجعة المالية . - مراجعة الالتزام .	- معايير المراجعة الحكومية .
- المراجعة الداخلية .	- المراجعة التشغيلية . - المراجعة المالية .	- معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

٨/٢ مراجعة الالتزام الحكومية Governmental Compliance auditing

تمنح الحكومة الأمريكية سنويا ما يزيد عن ١٠٠ مليون دولار كإعانة مالية للولايات ولما يزيد عن ٨٠٠٠ وحدة حكومية في عديد المجالات لعل أهمها النقل والتعليم والصحة وبرامج التدريب ، ومع ذلك ففي عام ١٩٤٨ أعد مكتب المحاسبة العامة General Accounting Office (GAO) دراستين عن

جـــودة المراجعات الحكومية، حيث تم الكشف عن أن المحاسبين المعتمدين قد فشلوا بشكل متكرر في الالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق ، وفشلوا في دراســـة نظـــم الرقابة بالإضافة إلى فشلهم في اتباع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها. واستجابة لذلك فإن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين قد اقترح أن يوفر مجلس معايير المراجعة إرشاد للممارسين عن اختيار والتقرير عـــن القوانيـــن واللوائح التي تحكم الوحدة الحكومية. في عام ١٩٩١ أصدر المجـــلس إيضاح عن معايير المراجعة التي بسبب التغيرات في القوانين أحل محـــل إيضـــاح معاييـــر المراجعة رقم (٧٤) بعنوان مراجعة الالتزام واجبة التطـــبيق عـــلى الوحدات الحكومية وعلى المتلقين الآخرين للإعانات المالية الحكوميـــة. وإيضـــاح معاييـــر المراجعة رقم (٧٤) بعنوان توثيق مسئوليات المراجع عن الالتزام بالأتي:-

- القوانين واللوائح في ظل معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .
- معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن طريق مكتب المحاسبة العام .
- قانون المراجعة الوحيد .

يـــتم أداء أنواع أخرى من مراجعات الالتزام في الولايات المتحدة ، على ســـبيل المـــثال تقـــدم مكاتب المحاسبة مراجعات لالتزام الشركة بقوانين الحد الأدنى للأجور، وبرامج مزايا العاملين واتفاقيات إقراض البنك التجاري ، إلا أن تـــلك المناقشة تتركز في هذا الجزء على مراجعة الالتزام الحكومية حيث أنها تنال اهتمام كبير من المجالس النيابية والصحافة والإعلام المالي بالإضافة إلى مكـــتب المحاسبة العام ومجلس معايير المراجعة. وفيما يلي مناقشة على مسئوليات المراجع في ظل إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٤) .

٨/٢/١ مسئوليات المراجع في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها

Responsibilities under Generally Accepted auditing standards

تتعرض الوحدات الحكومية لمجموعة واسعة من القوانين واللوائح غير واجبة للتطبيق بوجه عام على القطاع الخاص وعلى الوحدات التي تهدف إلى تحقيق الربح. على سبيل المثال قد يقتصر تطبيق القوانين المحلية على سلطة المجلس المحلي لتقدير الضرائب أو إصدار قروض ، انتهاك أي من تلك القوانين يمكن أن يكون له أثر مباشر وجوهري على التقرير عن القوائم المالية للمنشأة.

في ظل إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٤) فإن مسئولية المراجع عن اكتشاف انتهاكات القوانين واللوائح تعتبر غير نمطية مقارنة بمسئولية المراجع عن أخطاء العميل وعن الغش وعن التصرفات غير القانونية ، بعبارة أخرى فإن المراجع يجب أن يقوم بتقييم المخاطر إحتمال أن تجعل انتهاكات القوانين واللوائح القوائم المالية تتضمن تحريفات مباشرة وجوهرية كما يجب أن يدرس التقييم تصميم إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها . وفي الواقع العملي فإن تلك المسئولية تفرض متطلبين محددين على المراجع هما:-

- أن يتفهم آثار القوانين واللوائح على القوائم المالية للوحدة الحكومية .
- أن يقوم بتقدير المخاطر .

آثار القوانين واللوائح وتقييم المخاطر

The effects on laws and regulations and the assessment of risk

عند التخطيط لمراجعة الالتزام يقوم المراجع بتقييم ما إذا كانت الإدارة قد حددت القوانين واللوائح التي يكون لها أثر مباشر وجوهري على القوائم المالية. ويقوم المراجع أيضاً بأداء الإجراءات الموضحة في الشكل رقم (٨/١)

لـــتقييم ما إذا كانت الإدارة قد أطلعت على القوانين واللوائح الملائمة ولتطوير عملية فهم الآثار المحتملة على القوائم المالية .

بعـــد أن يتم تحديد القوانين واللوائح الملائمة يقوم المراجع بعد ذلك بتقييم مخاطـــر الـــتحريف الجوهـــري الناشئة من الانتهاكات لتلك القوانين واللوائح تأسيســـا على قضيتين، أولهما تقوم على دراسة المراجع طبيعة وسبب ومقدار الـــتحريفات المعروفة والمحتملة والمكتشفة في المراجعات السابقة ، وثانيهما يقـــوم المـــراجع بدراســـة كفاية تأهيل وخبرة موظفي العميل المسئولين عن الالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق والهيكل التنظيمي للإدارة، على سبيل المثال من المحتمل أن يقوم المراجع بتقييم المخاطر عند الحد الأقصى للوحدة الحكومية التي بها لا مركزية وينقصها متابعة كافية على الموظفين المسئولين.

الرقابة الداخلية Internal control .

يتطلب المعيار الثاني لمعايير العمل الميداني أن يحصل المراجع على فهم بنظم الرقابة الداخلية للمنشأة بشكل كافي لتخطيط عملية المراجعة وأيضاً لتقييم مخاطر الرقابة ، إن الحصول على الفهم في مراجعة الالتزام أيضاً يستلزم أن يحصل المراجع على معرفة بتصميم وأداء سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمـــة للتأكيدات التي تتأثر بالالتزام بالقوانين واللوائح . على سبيل المثال عند الحصول على فهم بمكونات الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشـــطة الرقابة والمعلومات والتوصيل بالإضافة إلى المتابعة ، فإن المراجع قـــد يقـــوم بتقييم أن بيئة الرقابة قد تتأثر جوهرياً بنقص علم الإدارة للقوانين والـــلوائح واجـــبة التطـــبيق . يجب أن تؤثر تلك العيوب على تقدير المراجع لمخاطـــر الرقابة ويجب أن يتم إعداد تقرير عنها للسلطة الرقابية على الوحدة الحكوميـــة (على سبيل المثال مجلس المدينة) تطبيقاً لإيضاح معايير المراجعة

رقـــم (٦٠) بعنوان توصيل هيكل الرقابة الداخلية المرتبطة بأمور مذكورة في عملية المراجعة .

٨/٢/٢ التقرير عن الالتزام بالقوانين واللوائح

Reporting on compliance with law and regulations

عند أداء المراجعة المالية الحكومية مطلوب من المراجع أن يقوم باختبار مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح الواجبة التطبيق ولأغراض إعداد تقرير المراجعة المكتوب بحيث يوفر :-

- تأكيد إيجابي على نتائج اختبارات عدم الالتزام .
- وصف للحالات الجوهرية لعدم الالتزام .

عــلى ســبيل المــثال يفــترض أن إجراء المطابقة عند أداء الاختبارات المصممة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية لأحد الوحدات الحكومية خالية من أي تحــريف جوهــري ، حيث يقوم المراجع باختيار بنود تخضع للقوانين أو اللوائح وبفحص ما إذا كان هناك حالات جوهرية لعدم الالتزام، في تلك الحالة يوفر المراجع تأكيد إيجابي باستخدام صياغة مثل :-

" إن نتائج اختباراتنا لم تفصح عن أي حالات لعدم الالتزام " .

يشــرح الشــكل رقــم (٨/٢) تقرير منفصل عن أحد المنشآت التي فيها يكتشف المراجع حالات جوهرية لعدم الالتزام .

شكل رقم (٢/٨)

التقرير عن الالتزام بالقوانين واللوائح

حالات جوهرية لعدم الالتزام

قمنا بمراجعة القوائم المالية لمدينة ______ عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/٦/٣٠ وقمنا بإصدار تقريرنا المؤرخ في ٢٠ أغسطس ٢٠٠٢.

قمنا بأداء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة الحكومية المقبولة والمتعارف عليها عموماً والصادرة عن طريق مكتب المحاسبة العام . تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري .

يعتبر الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود والمنح الواجبة التطبيق على مدينة ______ مسئولية إدارة المدينة ، وكجزء من حصولنا على التأكيد المعقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ، قمنا بأداء اختبارات الالتزام على المدينة ببنود معينة من القوانين واللوائح والعقود والمنح ، ومع ذلك فإن هدف مراجعتنا للقوائم المالية ليس توفير رأي عن الالتزام الشامل لتلك البنود ، وتبعاً لذلك فلن نقوم بالتعبير عن مثل ذلك الرأي .

تمثل الحالات الجوهرية لعدم الالتزام في مظاهر الفشل في اتباع المتطلبات أو انتهاكات المحظورات المتضمنة في القوانين واللوائح والعقود والمنح والتي تجعلنا نستنتج بأن تجميع التحريفات الناتجة عن تلك المظاهر للفشل أو الانتهاكات تعتبر جوهرية للقوائم المالية . إن نتائج اختباراتنا للالتزام قد أفصحت عن الحالات الجوهرية لعدم الالتزام وهي الآثار التي تم تصحيحها في القوائم المالية للمدينة .

(تضمين فقرات تصف الحالات الجوهرية لعدم الالتزام) .

وقد قمنا بدراسة تلك الحالات الجوهرية لعدم الالتزام عند تكوين رأينا عما إذا كانت القوائم المالية للمدينة قد تم عرضها بعدالة في كافة النواحي الهامة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ولن يؤثر ذلك التقرير على تقريرنا المؤرخ في ٢٠ أغسطس ٩٧ عن تلك القوائم المالية .

ذلك التقرير يهدف فقط الى توصيل المعلومات للجنة المراجعة والإدارة ومجلس المدينة ، ذلك التقرير لا يستهدف أن يتم تقييد توزيعه .

التقرير عن الرقابة الداخلية Reporting on Internal Control

يتطــلب إيضـــاح معايير المراجعة رقم (٦٠) بعنوان الإبلاغ عن أمور مرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة أن يقوم المراجع عند أداء عمــلية مــراجعة القوائم المالية بإبلاغ الظروف واجبة التقرير عنها إلى مجــلس المديرين ولجنة المراجعة (أو إلى المستويات ذات المسئولية والسلطة المكافــئة). تذهب معايير المراجعة الحكومية إلى أكثر من ذلك، فبينما يتطلب إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة رقم (٦٠) التقرير فقط عندما يكتشف المراجع ظـــروف واجبة للتقرير عنها ، فإن معايير المراجعة الحكومية تتطلب تقرير عن الرقابة الداخلية في كافة عمليات المراجعة المالية الحكومية حتى عندما لا يتم اكتشاف الظروف واجبة التقرير عنها [١] .

بالإضافة إلى ذلك فإن معايير المراجعة الحكومية تتطلب إعداد تقرير عن الـــرقابة الداخلية التي تعتبر أكثر شمولاً من التي تم شرحها في إيضاح معيار المـــراجعة رقم (٦٠) . على سبيل المثال فإن التقرير الذي يتم إعداده في ظل معايير المراجعة الحكومية يتعين أن يقوم بالآتى :-

١) وصف التكاليف العوائد والأهداف والحدود الكامنة في الرقابة الداخلية .
٢) النص على أن المراجع قام بتقدير مخاطر الرقابة .
٣) وصـــف العيـــوب في الرقابة الداخلية التي لا تعتبر جوهرية بشكل كاف لـــلدرجة الـــتي يمكن معها اعتبارها ظروف واجبة التقرير عنها في ظل إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٠) .

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب السابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤ .

يوضح الشكل رقم (٨/٣) تقريراً عن الرقابة الداخلية عندما يذكر المراجع ظروف قابلة للتقرير عنها .

شكل رقم (٨/٣)

التقرير عن الرقابة الداخلية-

الظروف الواجب التقرير عنها

قمنا بمراجعة القوائم المالية لمدينة ــــــــ عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ وقمنا بإصدار تقريرنا ذلك والمؤرخ في ١٥ أغسطس ٢٠٠٢ .

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ومعايير المراجعة الحكومية الصادرة عن طريق مجلس المحاسبة العام بالولايات المتحدة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري .

تعتبر مدينة ــــــــ مسئولة عن وضع والحفاظ على هيكل رقابة داخلية، للوفاء بتلك المسئولية فإن تقديرات وأحكام إدارة مجلس المدينة مطلوبة لتقييم العوائد والتكاليف المتوقعة لسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية. تتمثل أهداف هيكل الرقابة الداخلية في تزويد الإدارة بتأكيد معقول وليس مطلق بأن الأصول قد تم حمايتها ضد الخسارة الناشئة من الاستخدام أو التصرف غير المصرح به وأن العمليات قد تم تنفيذها طبقاً لتصديق الإدارة وأنها قد تم تسجيلها بشكل صحيح بالشكل الذي يسمح بإعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . بسبب القيود الكامنة في أي هيكل رقابة داخلية فإن الأخطاء أو المخالفات يمكن أن تحدث ولا يتم اكتشافها رغماً عن ذلك. أيضاً فإن تقدير أي تقييم للهيكل في الفترات المستقبلية يتعرض لمخاطر أن الإجراءات قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف أو أن فعالية تصميم وتشغيل السياسات والإجراءات قد تهبط .

عند تخطيط وأداء مراجعتنا للقوائم المالية لمدينة ــــــــ في نهاية العام المنتهي في ١٥ أغسطس ٢٠٠٢ حصلنا على فهم بتصميم السياسات والإجراءات الملائمة وما إذا كان هناك التزام بها ، وقمنا بتقدير مخاطر الرقابة من أجل تحديد إجراءات مراجعتنا

لأغــراض التعــبير عــن رأينا على القوائم المالية وليس بغرض توفير رأي على القوائم المالية، وتبعاً لذلك فإننا لن نقوم بالتعبير عن مثل ذلك الرأي.

إن ذكر بعض الأمور التي ترتبط بهيكل الرقابة الداخلية وتشغيله والتي تعتبر ظروف واجــبة الــتقرير عنها تتم طبقاً للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القــانونيين . تتضمن الظروف واجبة التقرير عنها تلك الأمور التي نمت إلى علمنا والتي ترتبط بالعيوب الجوهرية في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتي في رأينا يمكن أن تؤثــر عكسياً على قدرة المدينة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات بشكل يتسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية .

(يتم تضمين فقرات لوصف الظروف واجبة التقرير عنها) .

تعتــبر مواطن الضعف الجوهرية هي ظروف واجبة التقرير عنها والتي فيها تصميم أو تشــغيل أحــد أو أكــثر عناصر هيكل الرقابة الداخلية لم تخفض المخاطر الي مستوى مــنخفض نســبياً بــأن الأخطــار أو المخالفات في القيم التي قد تكون جوهرية بالارتباط بالقوائم المالية محل المراجعة قد تحدث ولن تكتشف خلال فترة زمنية عن طريق العاملين خلال المسار الطبيعي لأداء وظائفها المخصصة .

دراستنا لهيكل الرقابة الداخلية لن تفصح بالضرورة عن كافة الأمور المرتبطة بهيكل الــرقابة الداخــلية والتي قد تمثل ظروف واجبة التقرير عنها وتبعاً لذلك لن يتم الإفصاح بالضرورة عن كافة الظروف واجبة التقرير عنها والتي يتم اعتبارها أيضاً مواطن ضعف جوهــرية كمــا تم تعريفها بأعلاه. ومع ذلك فأننا نعتقد بأن أحد من تلك الظروف واجبة التقرير عنها الموضحة بعالية تعتبر موطن ضعف جوهرية.

ذكــرنا أيضــاً أمور أخرى ترتبط بهيكل الرقابة الداخلية وتشغيله والتي قمنا بإعداد تقرير عنها لإدارة المدينة في خطاب منفصل مؤرخ في ١٥ أغسطس عام ٢٠٠٢.

الهــدف مــن ذلك التقرير هو توصيل المعلومات إلى لجنة المراجعة وإدارة مجلس المدينة ، وليس الهدف من ذلك التقرير هو تقييد توزيعه .

٨/٢/٣ قانون المراجعة الوحيد على أموال المنح الحكومية

The single Audit Act

يتم أداء المراجعات المالية ومراجعات الأداء سنوياً عن طريق المراجعين الحكوميين أو الحياديين عن الولايات أو هيئات الولاية أو الوحدات الحكومية المحلية على سبيل المثال المدن والمراكز والأحياء وسلطات الموانئ وما إلى ذلك . للتأكد من وجود نظام للمحاسبة عن أموال المنح المستلمة عن تلك الوحدات ، حيث عادة ما تطلب الحكومة أداء مراجعات دورية لكل متلقي منحة. على سبيل المثال إذا ما حصلت وحدة حكومية على عشرة برامج فإنه يكون مطلوب إجراء عشرة مراجعات فردية لكل منحة .

وبسبب وجود تنسيق قليل بين المراجعين الفيدراليين والمحليين وبسبب أن متطلبات كل مراجعة منحة تتباين بدرجة واسعة ، فإن مكتب المحاسبة العام وبرنامج التحسين الإداري المشترك قد أعد تقرير في عام ١٩٧٩ عن أن مراجعات المنح غالباً ما تؤدي إلى ازدواج ملحوظ في المجهود ، نفس نظم الرقابة الداخلية قد تم دراستها وتقييمها ونفس السجلات المحاسبية قد تم مراجعتها . باختصار فإن مراجعة منحة وراء منحة لا يعتبر أمراً يتسم بفعالية التكلفة ، ونتيجة لذلك فإن كل من مكتب المحاسبة العام ومكتب التحسين الإدارى المشترك قد اقترحا أن مراجعات المنحة وراء الأخرى يتعين التخلي عنها ويتم إحلالها بمراجعة وحيدة لكل وحدة حكومية تتلقى إعانة حكومية، وذلك يعني مراجعة واحدة لكل وحدة تتلقى إعانة وليس مراجعة منفصلة لكل منحة تتلقاها الوحدة . واستجابة لذلك فقد أصدر الكونجرس قانون المراجعة الوحيد في عام ١٩٨٤ والذي استهدف تحسين الإدارة المالية للوحدات الحكومية التي تتلقى أموال فيدرالية ، وتحديد متطلبات موحدة للمراجعة لمتلقي

المــنح الحكومية وتنشيط الاستخدام الفعال والكفء لموارد المراجعة والتأكيد عــلى أن الأقســام والوكالات الحكومية الفيدرالية تعتمد على تقرير المراجعة فقــط. وهو تقرير المراجعة الواحدة ، وفي عام ١٩٩٦ تم تعديل القانون عن طريق تعديل متطلبات المراجعة الواحدة .

تغطية المراجعة Audit Coverage

يــتم تغطيــة متطلــبات المــراجعة الواحدة وتعديله على كافة الوحدات الحكومية التي تتلقى أي مساعدة فيدرالية، على الرغم من أن متطلبات التقرير لــلقانون تطبق بوجه عام على الحكومات التي تتلقى ما يزيد عن ٣٠٠٠٠٠ دولار كمنحة سنوية، وعلى الرغم من أن متطلبات المراجعة الواحدة لا يقصر ســلطة الوكــالات الفيدراليــة عــلى أداء مراجعة إضافية عندما يكون ذلك ضروريا. ومع ذلك فإن المراجعة الوحيدة تمثل مراجعة محددة لبرامج الإعانة الفيدراليــة ونــتيجة لذلك يجب أن يتم عمل مراجعات إضافية بتكلفة تتحملها الوكالة الفيدرالية التي تتطلب عملية المراجعة وليست على تكلفة متلقي المنحة.

التقارير Reports

بالإضــافة إلى إعــداد تقرير على القوائم المالية ذات الغرض العام طبقاً لمعاييــر المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بوجه عام وتقارير عن الالتزام بالقوانين واللوائح وعلى الرقابة الداخلية المطلوبة عن طريق معايير المراجعة الحكوميــة، فــإن قانون المراجعة الوحيد ومكتب الإدارة والموازنة بالولايات المــتحدة **Office of Management and Budget (OMB)** الخاص بمراجعات

الولايـــات والوحدات الحكومية والتنظيمات غير الهادفة للربح لا تتطلب أكثر من التقارير الخمسة التالية :-

- تقرير عن الالتزام بالمتطلبات العامة .
- تقرير عن الالتزام الرئيسي للبرنامج مع المتطلبات المقررة .
- تقرير عن الالتزام غير الرئيسي للبرنامج مع المتطلبات المقررة .
- تقرير عن جدولة الإعانة المالية الفيدرالية .
- تقرير عن نظم الرقابة الداخلية على الإعانة المالية الفيدرالية .

لذلـــك فـــإن الوحدة الحكومية التي تخضع لمتطلبات المراجعة الواحدة قد يتطـــلب عشـــرة تقارير منفصلة (تسعة تقارير إذا تم اكتشاف التصرفات غير القانونية) .

تقرير عن الالتزام بالمتطلبات العامة

Report on Compliance With General Requirements

الالتزام المكمل للمراجعات الوحيدة للوحدات الحكومية ، هو ملحق مفسر لقـــانون مكتب الإدارة والموازنة قد حدد تسعة متطلبات عامة تتضمن السياسة الوطـــنية الهامـــة الـــتي يمكن أن يكون لها اثر جوهري على القوائم المالية لـــلوحدة. يحـــدد الشـــكل رقم (٨/٤) تلك المتطلبات العامة . ويكون المراجع مســـئولا عـــن اختـــبار التزام الوحدة بتلك المتطلبات التسعة العامة باستخدام الإجـــراءات المقترحة داخل ملحق الالتزام بالإضافة إلى التقرير عن – ليس إعطاء مجرد رأي – نتائج الإجراءات المؤداة . يشرح شكل رقم (٨/٥) ذلك التقرير .

شكل رقم (٨/٤)

المتطلبات العامة للمراجعة الوحيدة

النشاط السياسي:	حظر استخدام الأموال الفيدرالية الا فى الأغراض المقررة.
قانون Davis Bacon	يستلزم أن يتم الدفع إلى العمال الذين يعملون في مشروعات البناء الممولة فيدرالياً والذى يجب ألا يكون أقل من الأجر السائد إقليميا والمقرر عن طريق نقابة العمل.
الحقوق المدنية :	حظر انتهاك الحقوق المدنية لأي فرد في البرنامج الممول عن طريق الحكومة الفيدرالية .
إدارة النقدية :	تتطلب أن يقوم متلقي الإعانة المالية الفيدرالية بتدنية الوقت المستغرق ما بين تلقي وسداد المساعدة .
تخصيص الملكية والحصول على الإعانة :	وصف كيف يتعين أن يتم الحصول على الملكية الحقيقية عن طريق إعانة مالية فيدرالية .
التقارير المالية الفيدرالية :	تصف التقارير المالية الفيدرالية التي يجب أن يتم استيفائها.
مبدأ التكلفة المسموح بها :	وهي تصف التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة المسموح بها .
التوفير المجانى للدواء :	تصف الضمانات التي يجب أن تشير الى توفير البضائع والأدوية مجاناً فى مكان العميل .
متطلبات إدارية :	تصف المتطلبات الإدارية الإضافية.

شكل رقم (٨/٥)

متطلبات المراجعة الواحدة – الالتزام بالمتطلبات العامة

قمـــنا بمـــراجعة القوائم المالية لمدينة ______ عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ وقمنا بإصدار تقريرنا عن مراجعتنا في ١٥ أغسطس ٢٠٠٢.

قمنا بتطبيق إجراءات لاختبار الالتزام بالمتطلبات التالية الواجبة التطبيق على برامج الإعانة المالية الفيدرالية والتي تم تحديدها في جدول الإعانة المالية الفيدرالية عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢.

(يتم تحديد المتطلبات العامة من الشكل رقم (٨/٤) التي تم اختبارها) .

ثم قصر إجراءاتنا على الإجراءات واجبة التطبيق والالتزام بمكتب الإدارة والموازنة المكمـــل للمراجعات الوحيدة للوحدات الحكومية. إجراءاتنا تقل بشكل جوهري في النطاق عـــن المـــراجعة ، ويتمثل الهدف منها في التعبير عن رأي عن التزام المدينة بالمتطلبات المحددة في الفقرة السابقة . وتبعاً لذلك فإننا لن نعبر عن مثل ذلك الرأي .

بخصـــوص تـــلك البنود محل الاختبار ، فإن نتائج تلك الإجراءات لم تفصح عن أية ظـــروف جوهرية لعدم الالتزام بالمتطلبات المحددة في الفقرة الموضحة في ذلك التقرير.

بخصـــوص تلك البنود التي لم يتم اختبارها لم يصل إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأن المدينة لـــم تلـــتزم فـــي كافة النواحي الهامة بتلك المتطلبات. ومع ذلك فإن نتائج إجراءاتنا التي أفصـــحت عـــن حـــالات غير جوهرية لعدم الالتزام بتلك المتطلبات والتي تم وصفها في الجدول المصاحب للنتائج والتكاليف محل التساؤل .

الهدف من ذلك التقرير هو توفير معلومات للجنة المراجعة والإدارة ومجلس المدينة. وليس الهدف أن يتم تقييد توزيع ذلك التقرير .

تقرير عن الالتزام الرئيسي للبرنامج بالمتطلبات المحددة

Report on Major program compliance with specified Requirements

يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (٧٤) أن يؤدي المراجع إجراءات المراجعة المصممة لتوفير تأكيد معقول عن اكتشاف عدم الالتزام الجوهري بالمتطلبات المحددة واجبة التطبيق على برامج الإعانة المالية الرئيسية. وبخلاف المتطلبات العامة العشرة تتباين المتطلبات المحددة حسب برامج الإعانة المالية الفيدرالية على الرغم من أنها تتضمن خمسة مجموعات من المتطلبات المذكورة بشكل رقم (٨/٦) ، أيضاً بخلاف التقرير عن المتطلبات العامة التي ترتبط بكافة برامج الإعانة المالية الفيدرالية ، فإن التقرير عن المتطلبات المحددة ترتبط فقط ببرامج الإعانة المالية الفيدرالية الرئيسية وليس بالبرامج غير الرئيسية .

شكل رقم (٦/٨)

متطلبات المراجعة الواحدة: المتطلبات المحددة

- أنــواع الخدمــات المسموح بها وغير المسموح بها: تحديد أنواع البضائع أو الخدمات التي قد تشتريها المنشأة بإعانة مالية.
- الأهــلية أو الجــدارة : تحديد خصائص الأداء أو المجموعات التي قد تغطيها الإعانة المالية .
- المطابقة : تقييم مستوى المجهود المخصص لغرض معين وتحديد القيم التي يجــب أن تســاهم بها المنشآت من مواردها الخاصة تجاه المشروعات محل تقديم الإعانة المالية .
- الــتقرير: تحديــد التقارير التي يجب أن تستوفيها المنشآت بالإضافة إلى تلك المفروضة عن طريق المتطلبات العامة .
- الاختــبارات الخاصة: هي متطلبات أخرى والتي تأسيساً عليها تقرر الوكالات الفيدرالية أن عدم الالتزام بها يمكن أن يؤثر جوهرياً على البرنامج .

ويعتـــبر المـــراجع مسئول عن اختبار التزام المنشأة بالمتطلبات المحددة للـــبرنامج الرئيسي باستخدام الإجراءات المقترحة في ملحق الالتزام وللتعبير عـــن رأي عن التزام المنشأة، يشرح الشكل رقم (٨/٧) رأي غير متحفظ عن التزام المنشأة بالمتطلبات المحددة .

شكل رقم (٨/٧)

متطلبات المراجعة الواحدة: الالتزام بالمتطلبات المحددة

(رأي غير متحفظ)

قمـــنا بمـــراجعة القوائم المالية لمدينة ــــــــ في نهاية العام المنتهي ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ وقمنا بإصدار التقرير عن الفترة المؤرخة في ١٥ أغسطس ٢٠٠٢.

قمنا بمراجعة التزام مدينة ــــــــ بالمتطلبات الحاكمة (يتم تحديد المتطلبات محل الاختـــبار) والـــتي تعتـــبر واجبة التطبيق على كل من برامجها للإعانة المالية الفيدرالية الرئيســـية والـــتي يـــتم تحديدها في الجدول الملحق للإعانة المالية الفيدرالية عن السنة المنـــتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢. إدارة المدينة تعتبر مسئولة عن التزام المدينة بتلك المتطلبات. تتمثل مسئوليتنا في التعبير عن رأي عن الالتزام بتلك المتطلبات تأسيساً على مراجعتنا.

قمـــنا بـــأداء مراجعتنا بمدى الالتزام بتلك المتطلبات طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمـــتعارف عـــليها أو معاييـــر المراجعة الحكومية الصادرة عن طريق المراقب المالي للولايات المـــتحدة ومكـــتب الإدارة والموازنة ومراجعات الوحدات الحكومية ، تلك المعايير ومكتب الإدارة والموازنـــة تتطـــلب أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كان قد حدث عدم التزام جوهري مع المتطلبات المشار إليها بفعالية .

تتضـــمن عمـــلية المـــراجعة الفحص على أساس اختباري لدليل الإثبات عن التزام المدينة بتلك المتطلبات، ونعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

في رأينا أن مدينة ــــــــ قد التزمت في كافة النواحي الهامة بالمتطلبات الحاكمة (تحديد المتطلبات محل الاختبار) والتي تعتبر واجبة التطبيق لكل من برامج الإعانة المالية الفيدرالية الرئيسية عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠.

ذلـــك الـــتقرير يهدف إلى تقديم معلومات للجنة المراجعة والإدارة ومجلس المدينة ، وهو لا يستهدف أن يتم تقييد توزيعه .

التقرير عن التزام البرنامج غير الرئيسي بالمتطلبات المحددة

Report on Nonmajor program compliance with specific Requirements

عــند أداء المــراجعة الماليــة للوحدة الحكومية قد يقوم المراجع باختبار عمليات مختارة من برامج إعانة مالية فيدرالية غير رئيسية .

تحدد متطلبات المراجعة الواحدة ومكتب الإدارة والموازنة أن يتم اختبار العمــليات محل الاختبار أيضاً عن الالتزام بالقوانين واللوائح الفيدرالية واجبة التطــبيق، بصــفة عامــة يقوم المراجعون باختبار تلك المعاملات لأغراض إمكانيــة السماح ببرنامج الأنفاق ولأغراض جدارة الأداء أو المجموعات التي تقدم إليهم الوحدة الإعانة المالية. يوضح الشكل رقم (٨/٨) تقرير عن اختبار الالــتزام بالمتطلــبات واجــبة التطبيق ببرامج الإعانة المالية الفيدرالية غير الرئيسية.

التقرير عن جدول الإعانة المالية الفيدرالية

Report on the Schedule of Federal Financial Assistance

للالتزام بمتطلبات المراجعة الواحدة فإن كافة متلقي المنح الفيدرالية يعدون جــدول أعانة مالية فيدرالية لأغراض التحليل الإضافي وليس كجزء مطلوب لــلقوائم المالية ذات الغرض العام . ويعتبر الجدول مطلوباً لتحديد كافة أموال منح الوكالات الفيدرالية إلى الهيئة الحكومية ، وكافة البرامج الرئيسية والنفقات الخاصــة بكل برنامج رئيسي وإجمالى الإعانة المالية الفيدرالية. يوفر تقرير المــراجع عن الجدول رأي عما إذا كان قد تم عرض الجدول بعدالة في كافة الــنواحي الهامة بالارتباط بالقوائم المالية ذات الغرض العام، وليس بالارتباط بالجدول ذاته .

شكل رقم (٨/٨)

متطلبات المراجعة الواحدة: الالتزام بالمتطلبات المحددة

قمـــنا بمـــراجعة القوائم المالية لميناء ميتشيجان المنتهي في ٣٠ يونيو عام ٢٠٠٢ وقمنا بإصدار تقريرنا عن ذات الفترة في ١٥ أغسطس ٢٠٠٢ .

بالارتـــباط بمراجعتنا للقوائم المالية للميناء ونتيجة لدراستنا لهيكل الرقابة الداخـــلية المستخدم في إدارة برامج الإعانة المالية الفيدرالية والتي يتطلبها مكتب الإدارة والموازنـــة ، ومراجعات الوحدات الحكومية ، قمنا باختبار بعض العمليات واجـــبة التطـــبيق عـــلى بعض برامج الإعانة المالية الفيدرالية غير الرئيسية عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو عام ٢٠٠٢، وطبقاً لذلك قمنا بأداء إجراءات مراجعة لاختـــبار الالـــتزام بالمتطلبات الحاكمة (يتم تحديد المتطلبات محل الاختبار) والتي تعتـــبر واجبة التطبيق على تلك العمليات ، تعتبر إجراءاتنا أقل بصورة جوهرية في الـــنطاق من عملية المراجعة ، ويتمثل الهدف منها في التعبير عن رأي عن التزام الميناء بتلك المتطلبات ، وتبعاً لذلك فإننا لن نعبر عن مثل ذلك الرأي .

بخصـــوص البنود التي يتم اختبارها ، فإن نتائج تلك الإجراءات لم تفصح عن أيـــة حـــالات جوهـــرية لعـــدم الالـــتزام بالمتطلـــبات المحددة في الفقرة السابقة، وبخصـــوص البـــنود التي لم يتم اختبارها ، فلم يصل إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن الميناء لم يقم بالالتزام في كافة النواحي الهامة بتلك المتطلبات .

يســـتهدف ذلك التقرير تقديم معلومات للجان المراجعة والإدارة وليس الهدف من التقرير أن يتم الحد من توزيعه .

وهذا يعني أن المراجع غير مسئولا عن الأخطاء والغش الجوهري للجدول ولكن بالأحرى يعتبر مسئولا عن الأخطاء والغش الجوهري للقوائم المالية.

تقرير عن نظم الرقابة الداخلية على الإعانة المالية الفيدرالية

Report on Internal controls over Federal financial Assistance

الوحـــدات الحكوميـــة الخاضعة لمتطلبات المراجعة الواحدة تحصل على تقريرين منفصلين وليس تقرير واحد عن الرقابة الداخلية .

تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي يتم دراستها عن طريق المراجع عند مراجعته للقوائم المالية ذات الغرض العام طبقا لمعايير المراجعة الحكومية .

وتقريـــر منفصـــل (المطلوب عن متطلبات المراجعة الواحدة) عن نظم الـــرقابة الداخلية على برامج الإعانة المالية الفيدرالية. لن يعبر المراجع عن رأي عـــلى نظم الرقابة الداخلية على الإعانة المالية الفيدرالية، وبالأحرى فإنه يعـــد تقرير عن مواطن الضعف الجوهرية لبرامج الإعانة المالية الفيدرالية ، ويلاحظ وجود فرق بين هذين التقريرين حيث أن التقرير على الرقابة الداخلية المطـــلوبة عـــن طريق معايير المراجعة الحكومية يهتم بالتقرير عن مواطن الضعف الجوهرية للقوائم المالية، بينما التقرير المطلوب عن طريق متطلبات المراجعة الواحدة يهتم بالتقرير عن مواطن الضعف الجوهرية الخاصة ببرامج الإعانة المالية الفيدرالية .

٨/٣ دراسة الإلتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

٨/٣/١ طبيعة الالتزام بالقوانين واللوائح

أوضح المعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٥٠ بعنوان مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Laws and Regulations in an**

Audit of Financial Statements مفهوم مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح وتأثيرات ذلك على القوائم المالية .

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ، وعند تقييم وتوصيل نتائج المراجعة فإن المراجع يجب أن يدرك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يمكن أن يتوقع أن تكتشف عملية المراجعة عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح . ويستلزم اكتشاف عدم الالتزام بغض النظر عن أهميته النسبية مراعاة المضامين الخاصة باستقامة الإدارة أو العاملين بالإضافة إلى الأثر المحتمل على جوانب عملية المراجعة .

يستخدم اصطلاح عدم الالتزام للإشارة إلى أعمال الحذف أو الارتكاب التى يتم القيام به عن طريق المنشأة محل المراجعة سواء عمدياً أو غير عمدياً التى قد تتناقض مع ضرورة تطبيق القوانين واللوائح ، وتتضمن مثل تلك الأعمال العمليات التى يتم إدخالها إلى المنشأة أو بالنيابة عنها أو عن طريق أدارتها وموظفيها . ولأغراض ذلك المعيار الدولى للمراجعة فأن عدم الالتزام لا يتضمن سوء تصرف الأفراد (غير المرتبط بأنشطة عمل المنشأة عن طريق إدارة المنشأة أو موظفيها) .

قد يؤثر عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح بشكل فعال على القوائم المالية ، وعادة ما يتعدى الفعل الذى يؤدى إلى عدم الإلتزام حدود الكفاءة المهنيةللمراجع لذا فأن تدريب المراجع بالإضافة إلى خبرته وتفهمه لنشاط المنشأة يمكن أن تكون الأساس الذى يتم بناء عليه أساسها إدراك بعض الأفعال التى تؤدى إلى عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ، حتى فى هذه الحالة فأنه يلزم

استشـــارة خـــبير مؤهـــل لممارسة القانون ، كما أن الذى يؤيد مدى الالتزام بالقانون فى النهاية هو القضاء .

تتـــباين القوانين واللوائح بشكل ملحوظ فى علاقتها بالقوائم المالية، تحدد بعـــض القوانيـــن واللوائح شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة أوالقيم التى يـــتعين تســـجيلها أو الإفصاحات التى يجب عملها فى القوائم المالية ، وهناك قوانيـــن ولوائـــح أخـــرى يتعين الالتزام بها عن طريق الإدارة كما أن هناك مجموعة من المتطلبات التى فى ظلها يسمح للمنشأة تنفيذ بنودها. تعمل بعض المنشآت بشكل كبير فى صناعات منظمة (على سبيل المثال البنوك والشركات الكيماوية) وتخضع بعض المنشآت الأخرى فقط الى كثير من القوانين واللوائح الـــتى ترتـــبط بشـــكل عام بجوانب تشغيلية للأعمال (على سبيل المثال تلك المرتـــبطة بمشـــروعات الصحة والأمن) . إن عدم الإلتزام بالقوانين واللوائح يمكـــن أن يـــؤدى الى عواقب مالية على المنشأة (على سبيل المثال الغرامات والدعاوى القضائية ... الخ) . وبوجه عام كلما تم إزالة عدم الإلتزام الذى يتم عكسه فى القوائم المالية كلما كان هناك احتمال قليل بأن يصبح المراجع على علم به أو الإعتراف بعدم الإلتزام المحتمل .

قد تختلف القوانين واللوائح من دولة لأخرى ، وفى هذه الحالة فأن معايير المحاســبة والمــراجعة المحــلية قــد تكون أكثر تحديداً بالنسبة لمدى ملائمة القوانين واللوائح لعملية المراجعة .

يطـــبق ذلك المعيار الدولى للمراجعة على عمليات مراجعة القوائم المالية ولكنها لا تطبق على مهام أخرى والتى يرتبط بها المراجع على وجه التحديد عند اختبار مدى الالتزام بقوانين ولوائح محددة والتقرير عنها بشكل مستقل .

٨/٣/٢ مسئولية الإدارة عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح :

تقـع علـى الإدارة مسـئولية التأكد من أن أعمال المنشأة يتم أدائها وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها ، كما تظل مسئولية منع واكتشاف عدم الالتزام بذلك تقع على الإدارة .

وفيمـا يـلى السياسـات والإجراءات الرئيسية التى قد تساعد الإدارة فى الاضطلاع بمسئولياتها عن منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين واللوائح:-

- مـتابعة المتطلبات القانونية والتأكد من أن إجراءات التشغيل تم تصميمها للوفاء بتلك المتطلبات .
- وضع وتشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية .
- تطوير وتصميم واتباع دليل الأداب والسلوك الأخلاقى .
- الـتأكد مـن أن العاملين قد تم تدريبهم وتفهموا بشكل سليم قواعد السلوك الأخلاقى.
- متابعة الالتزام بقواعد السلوك واتخاذ الإجراءات المناسبة لتأديب العاملين الذين يفشلون فى الالتزام بتلك القواعد .
- الارتـباط بمستشـارين قـانونين للمساعدة فى متابعة المتطلبات القانونية ومراقبة الالتزام بها .
- الاحتفاظ بسجل للقوانين الهامة داخل الصناعة التى تعمل خلالها المنشأة و الـتى يجب أن تقوم بالالتزام بها بالإضافة إلى سجل للشكاوى ، وقد يتم الحاق تلك السياسات والإجراءات فى الشركات الكبيرة بتحديد المسئوليات الملائمة وتخصيصها على المسئولين .

- وجود وظيفة للمراجعة الداخلية .
- وجود لجنة للمراجعة .

٨/٣/٣ مسئولية المراجع عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح :

لا تقــع ولا يمكن أن تقع مسئولية تجنب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق المراجع ومع ذلك فأن القيام بعملية المراجعة قد تكون عاتق على ذلك .

يمكــن أن يــتعرض المراجع لمخاطر لا يمكن تحاشيها من وجود بعض الــتحريفات المهمــة فى القوائــم المالية والتى لا يمكن اكتشافها حتى لو قام المــراجع بالتخطيط المناسب لعملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة وتزداد المخاطــر عــند وجــود تحريفات جوهرية ناتجة عن عدم الامتثال للقوانين واللوائح ، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل منها :

- وجود بعض القوانين واللوائح التى ترتبط أساسا بالنواحى التشغيلية للمنشأة والتى ليس لها أثر مهم على القوائم المالية ولا تقوم أنظمة الرقابة الداخلية أو النظام المحاسبى بوضعها .
- تؤثــر كل من أنظمة الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى إلى جانب إجراء الاختبارات على فعالية إجراءات المراجعة .
- معظم أدلة الإثبات التى حصل عليها المراجع مقنعة وليست حاسمة .
- قــد يشتمل عدم الالتزام على سلوك مصمم لإخفائه مثل التواطؤ والتزوير والخطأ العمدى فى تسجيل المعاملات وتخطى الإدارة العليا الإدارة العليا لنظم الرقابة الداخلية أو التلاعب العمدى فى البيانات التى قدمت للمراجع.

وطـبقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٠٠) بعنوان (الأهداف والمبادئ السياسـة التي تحكم عملية المراجعة) يجب أن يخطط المراجع ويؤدي عملية المـراجعة باتجاه من الشك المهني أخذا في الاعتبار بعض الأحوال والأحداث التي تجعله يتساءل عما إذا كانت المنشأة تلتزم بالقوانين واللوائح .

طبقا لبعض المتطلبات القانونية ، قد يلتزم المراجع بأعداد تقرير عما إذا كانت المنشاة تلتزم بأحكام معينة للقوانين واللوائح كجزء من تقريره عن عملية المـراجعة للقوائم المالية سواء ما إذا كانت الشركة تلتزم ببنود معينة من تلك القوانيـن أو اللوائح ، في مثل تلك الظروف يخطط المراجع لاختبار الالتزام بتلك البنود من القوانين واللوائح .

حـتى يسـتطيع المراجع التخطيط لعمله يجب أن يكون على دراية تامة بالإطار القانوني والتشريعي الذي تتبعه المنشأة وكيفية التزامها بهذا الإطار .

بذلك يستطيع المراجع أن يدرك أهمية بعض القوانين واللوائح وما لها من أثر على عمليات المنشأة وبهذا فأن عدم الالتزام بقوانين ولوائح معينة يمكن أن يتسبب في إيقاف عمليات المنشأة أو الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في العمـل عـلى سـبيل المثال عدم الالتزام بمتطلبات الترخيص للمنشأة للقيام بعمـلياتها، يمكـن أن يكـون له أثر هام (علي سبيل المثال عدم الالتزام مع متطلبات الاستثمار ورأس المال في حالة البنك) .

حتى يصبح المراجع على فهم كامل بالقوانين واللوائح ، يجب عليه عادة أن يقوم بالآتي :-

- استخدام المعرفة الحالية بصناعة المنشأة ونشاطها .
- الاستفسـار مـن الإدارة عن سياسات وإجراءات المنشأة ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والإجراءات المتعلقة بها .

- الاستفسار من الإدارة عن القوانين واللوائح التى يتوقع أن يكون لها أثر مهم على العمليات التى تقوم بها المنشأة .
- يتناقش مع الإدارة فى السياسات والإجراءات المتبعة لتحديد وتقييم التقديرات والدعاوى القضائية .
- يتناقش مع المراجعين الآخرين فى الشركات التابعة فى الدول الأخرى فى الإطار التشريعى والقانونى (على سبيل المثال إذا ألزمت الشركة التابعة باتباع قوانين أوراق الاستثمار المالية للشركة الأم) .

بعد حصول المراجع على الفهم العام ، يجب عليه أن ينفذ الإجراءات التى تساعده فى تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح عند إعداد القوائم المالية ، خاصة :

- الاستفسار من الإدارة عن مدى التزام المنشأة بمثل هذه القوانين واللوائح .
- فحص المراسلات الجارية مع السلطات المرخصة لإجازة العمل أو المنظمة له .

يجب على المراجع أيضاً الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية لعملية المراجعة عن الالتزام بهذه القوانين واللوائح التى يراها المراجع ذات أثار مهمة فى تحديد المبالغ والافصاحات فى القوائم المالية .

كما يجب على أن يكون المراجع على دراية كاملة بهذه القوانين واللوائح وذلك لمراعاتها عند القيام بمراجعة أدلة الإثبات المتعلقة بتحديد المبالغ المسجلة والإفصاحات التى تم تنفيذها.

تعتبر هذه القوانين واللوائح رسمية ومعروفة لدى المنشأة ويجب مراعاة هذه القوانين واللوائح بصفة دورية فى كل مرة يتم فيها إعداد وإصدار القوائم

المالية . فعلى سبيل المثال قد ترتبط هذه القوانين واللوائح بمضمون وشكل القوائم المالية بما فى ذلك متطلبات الصناعة الخاصة مما يفسر التعاملات فى ظل العقود الحكومية أو استحقاق المصروفات عن ضرائب الدخل أو تكاليف المعاشات .

بخلاف الإجراءات الموضحة فى الفقرات السابقة لا يقوم المراجع باختبار إجراءات أخرى على التزام المنشأة بالقوانين واللوائح حيث أن ذلك يخرج عن نطاق عملية مراجعة القوائم المالية .

يجب أن يكون المراجع يقظا للحقيقة الخاصة بأن الإجراءات المطبقة لأغراض تكوين رأى على القوائم المالية قد تأتى لعلم المراجع بحالات لعدم الالتزام المحتمل بالقوانين واللوائح ، على سبيل المثال : تشمل هذه الإجراءات محاضر الاطلاع ، والاستفسارات من إدارة المنشأة عن الاستشارة القانونية بما يختص بالدعاوى القضائية والتقديرات إلى جانب إجراء اختبارات التحقق الأساسية لتفاصيل المعاملات أو الأرصدة .

يجب أن يحصل المراجع على إقرارات كتابية بأن الإدارة قد أفصحت له عن كل إجراءات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح التى يجب مراعاة آثارها فى إعداد القوائم المالية .

فى حالة عدم وجود ما يثبت عكس ذلك ، للمراجع الحق فى أن يفترض التزام المنشأة بالقوانين واللوائح .

٨/٣/٤ الإجراءات التى يجب اتخاذها عند اكتشاف عدم الالتزام :

يوضح الشكل رقم (٨/٩) أمثلة لأنواع المعلومات التى يحصل عليها المراجع والتى قد تتم إلى علم المراجع بما قد تشير إلى عدم الالتزام .

وعندما يصبح المراجع على دراية بالمعلومات الخاصة عن إمكانية وجود حالـــة مـــن حـــالات عدم الالتزام ، يجب أن يكون متفهماً لطبيعة هذه الحالة وظروف حدوثها ، كما يجب أن يكون ملماً بمعلومات أخرى كافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية .

عـــند تقييـــم الأثـــر المحتمل لعدم الإلتزام فى القوائم المالية ، يجب على المراجع أن يأخذ فى اعتباره :

أ- العواقب المالية المتوقعة مثل الغرامات، الجزاءات النقدية ، التعويضات، التهديد بنزع ملكية الأصول ، إيقاف نشاط المنشأة بالقوة ومقاضاتها .

ب- عما إذا كانت النتائج المالية المتوقعة تحتاج إلى إفصاح .

ج- عما إذا كانت العواقب المالية المتوقعة على درجة كبيرة من الخطورة مما يجعل المراجع يرتاب فى أن عرض القوائم المالية بعدالة فى كافة النواحى.

عـــندما يـــرى المـــراجع أنه يوجد عدم التزام يجب علية تسجيل وتوثيق العواقب كتابة ومناقشتها مع الإدارة وقد يشتمل ذلك على توثيق العواقب على صور السجلات والمستندات وعمل محاضر للاجتماعات إذا أمكن ذلك .

إذا رفضـــت الإدارة إمداد المراجع بالمعلومات الكافية عن مدى التزام المنشأة فيجـــوز لــــه استشارة محامى المنشأة حول تطبيق القوانين واللوائح وأثر ذلك عـــلى القوائم المالية . وعندما تكون استشارة المحامى غير مناسبة أوفى حالة عدم اقتناع المراجع برأى المحامى ، يجوز له استشارة محامية الخاص إذا كان هناك انتهاك للقانون أو كما يجوز له اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.

عـــندما يفشل المراجع فى الحصول على معلومات كافية تؤكد شكوكه فى وجـــود عدم الالتزام ، فيجب أن يأخذ فى اعتباره أثر نقص أدلة الإثبات على تقريره .

شكل رقم (٨/٩)

المؤشرات التى قد تدل على حدوث عدم الالتزام

تم إدراج أمثلة توضيحية عن أنواع المعلومات التى يحصل عليها المراجع والتى قد تشير إلى إمكانية حدوث عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ومنها :

١- التحقيق الذى تقوم به أحد المصالح الحكومية وتسديد الغرامات أو الجزاءات .

٢- المدفوعـات عن تقديم خدمات غير محددة أو القروض للمستشارين والأطراف ذات العلاقة والموظفين أو الموظفين الحكوميين .

٣- عمولات البيع أو أتعاب الوكلاء التى تبدو زائدة إذا قورنت بتلك التى تدفعها المنشأة عن تقديم خدمات وصلت إليها بالفعل .

٤- الشراء بأسعار أقل أو أعلى من سعر السوق .

٥- المدفوعـات النقدية غير العاديـة وعمليات الشراء التى تتم بالشيكات المدفوعة لحاملها أو التى يتم تحويلها على رقم حساب فى بنك .

٦- التعاملات غير العادية مع شركات معفاة من الضرائب .

٧- دفعات لبضائع أو خدمات تسدد إلى دولة غير دولة منشأ البضاعة أو الخدمة .

٨- المدفوعات بدون توثيق للرقابة على صرف العملات .

٩- وجـود نظام محاسبى يفشل فى تقديم أدلة إثبات فى عملية المراجعة ، و هذا الفشل يمكن أن يكون إما فى التصميم أو بالصدفة لتوفير مسار مراجعة كافى أو دليل إثبات كافى .

١٠- وجود عمليات غير مصدق عليها أو مسجلة بطريقة غير ملائمة .

١١- تعليقات وسائل الأعلام .

يجـــب عـــلى المـــراجع أن يضع فى الاعتبار نتائج عدم الالتزام بالنسبة للـــنواحى الأخـــرى المتعـــلقة بعمـــلية المراجعة وخاصة مدى الاعتماد على إقرارات الإدارة.

وفى هـــذه الشـــأن يجب على المراجع أن يعيد النظر فى تقدير المخاطر ومـــدى صـــلاحية إقرارات الإدارة فى حالة وجود حالات عدم التزام لم يتم إدراجهـــا فى إقرارات الإدارة ولم تقم الرقابة الداخلية باكتشافها، وتعتمد نتائج عدم الالتزام الخاصة التى تم اكتشافها على العلاقة بين ارتكاب الفعل وإخفائه مـــع بعـــض إجـــراءات الرقابة مع بعض إجراءات الرقابة ومستوى الإدارة والموظفين المشتركين فى هذا الفعل .

٨/٣/٥ التقرير عن حالات عدم الالتزام:

أ – بالنسبة للإدارة :

عـــندما ينتـــبه المراجع إلى وجود عدم التزام ، يجب عليه بأسرع وقت ممكن إبلاغ ذلك إما إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو الحصول على ما يثبت ذلك.ومع ذلك لا يجب على المراجع القيام بذلك بالنسبة للأمور التافهة ، وقد يتوصل إلى اتفاق مقدماً عن طبيعة مثل تلك الأمور التى يتعين إبلاغها والأخطار عنها.

وإذا رأى المراجع أن عدم الالتزام قد تم عن قصد وأن له أثر مهم، يجب عليه أخطاء عن هذا الاكتشاف بدون تأخير .

وإذا شـــك المـــراجع أن أعضاء الإدارة العليا بما فى ذلك أعضاء مجلس الإدارة قـــد اشتركوا فى عدم الالتزام ، فيجب على المراجع أن يوصل الأمر إلى أعـــلى السـلطات فى المنشـــأة إذا وجدت مثل لجنة المراجعة أو مجلس

الأشــراف. وفى حالــة عدم وجود سلطة أعلى ، أو إذا اعتقد المراجع أنه لا يوجــد من يثق فيه ، فعلى المراجع ضرورة الحصول على استشارة قانونية بالنسبة لمستخدمى تقرير المراجع عن القوائم المالية .

إذا رأى المــراجع أن هناك أثر جوهرى لعدم الالتزام على القوائم المالية ولم يتم عكس هذا الأثر فى القوائم المالية ، فيمكن للمراجع أن يمتنع عن إبداء راى أو يتحفظ فى تقريره .

وإذا قــامت المنشأة بمنع المراجع من الحصول على دليل الإثبات الكافى لتقييم ما إذا كان عدم الالتزام الذى له أثر جوهرى فى القوائم المالية قد حدث أو من المحتمل حدوثه ففى هذه الحالة يجوز للمراجع أن يتحفظ فى تقريره أو يمتنع عن إبداء رأيه فى القوائم المالية بناء على القيود المفروضة على نطاق عملية المراجعة .

إذا لــم يتمكن المراجع من تحديد ما إذا كان عدم الالتزام قد حدث نتيجة لــلمحددات الــتى فرضتها عليه الظروف وليس المنشأة ، فيجب أن يأخذ فى الاعتبار أثر ذلك على تقريره .

ب- بالنسبة إلى السلطات التنفيذية والقانونية :

أن واجــب المراجع للحفاظ على السرية قد يمنعه من إفشاء عدم الالتزام لأطراف أخرى.ولكن فى بعض الظروف قد تأتى الأولوية للقانون واللوائح أو للقضاء . (على سبيل المثال فى بعض الدول يلتزم المراجع بإعداد تقرير عن عدم التزام بعض المؤسسات المالية للسلطات الإشرافية) . وقد يحتاج المراجع إلى الاستشــارة القانونية فى بعض الظروف أخذاً فى الاعتبار مسئوليته تجاه المصلحة العامة .

الانسحاب من المهمة :

قـد يـرى المراجع ضرورة انسحابه من المهمة إذا لم تقم المنشأة باتخاذ الإجـراءات اللازمة فى مثل هذه الظروف حتى لو كان عدم الالتزام له تأثير غير جوهرى على القوائم المالية. تشتمل العوامل التى تؤثر على النتائج التى توصل إليها المراجع على أسباب اشتراك السلطة العليا فى المنشأة الأمر الذى يؤثـر عـلى مدى الاعتماد على إقرارات الإدارة وكذلك تؤثر على استمرار ارتـباط المـراجع بالمنشأة عند التوصل إلى هذه النتيجة ، ويجوز للمراجع اللجوء إلى الحصول على استشارة قانونية .

تأسيسـاً عـلى قواعـد السلوك المهنى للمحاسبين المهنيين الذى أصدره الاتحـاد الدولى للمحاسبين فأن على المراجع الحالى إخطار المراجع المقترح بـناء عـلى استسار من المراجع المقترح، فيما إذا كانت هناك أسباب مهنية تحول دون قبول المراجع المقترح لمهمة تعيينه كمراجع، ويعتمد المدى الذى فى حدوده يمكن للمراجع الحالى أن يناقش أمور العميل مع المراجع المقترح عـلى تصـريح العميـل أو عـلى الالتزامات الأخلاقية المتبعة فى كل دولة والخاصة بمثل هذا الإفصاح ، وإذا كانت هناك أمور أخرى تحتاج إلى إفصاح فيجـب على المراجع الحالى أن يمد المراجع المقترح بالمعلومات وأن يناقش معه كل الأمور الخاصة بمهمته إذا سمح له العميل بذلك أو بناء على الالتزامات القانونية أو الأخلاقية ، وفى حالة عدم سماح العميل للمراجع الحالى بمناقشة أمـور المنشأة مع المراجع المقترح فيجب على المراجع الحالى أن يذكر ذلك للمراجع المقترح تعيينه .

الفصل التاسع

مراجعات الخصخصة

الفصل التاسع

مراجعات الخصخصة

Privatisation Audits

٩/١ مفهوم الخصخصة وأهدافها وآثارها .

٩/١/١- مفهوم الخصخصة وأهدافها .

٩/١/٢- حتمية ودوافع الخصخصة .

٩/١/٣- آثار الخصخصة على المستوى الكلي والجزئي .

٩/٢ أنواع الخصخصة وإطار عمل سياساتها ومقومات نجاحها .

٩/٢/١- أنواع وصور الخصخصة .

٩/٢/٢- إطار عمل سياسات واستراتيجيات الخصخصة .

٩/٢/٢/١ إطار عمل تحقيق الخصخصة .

٩/٢/٢/٢ مراحل عملية الخصخصة .

٩/٢/٣- مقومات نجاح سياسات الخصخصة واعتباراتها .

٩/٣ سمات وتطورات وآليات ونتائج تطبيق الخصخصة في مصر .

٩/٣/١ سمات وتطورات سياسة الخصخصة .

٩/٣/٢ آليات الخصخصة فى مصر .

٩/٣/٣ نتائج تطبيق الخصخصة فى مصر .

٩/٤ تقييم الشركات لأغراض الخصخصة ودور المحاسبة والمراجعة .

٩/٤/١ إعادة هيكلة الشركات .

٩/٤/٢ أهم سياسات إعادة الهيكلة .

٩/٤/٣ مراحل إعادة الهيكلة .

٩/٤/٤ دور المحاسبة والمراجعة فى عملية الخصخصة .

٩/٥ دور المراجعة في الخصخصة .

٩/٥/١ نتائج ومؤشرات بيانات الدول عن الخصخصة .

٩/٥/٢ إعادة هيكلة المشروعات المملوكة للدولة قبل بيعها .

٩/٥/٣ إدارة عملية البيع .

٩/٥/٤ المهارات المطلوبة لمراجعة الخصخصة .

٩/٥/٥ مراجعة الإجراءات التنظيمية .

٩/٥/٦ تجارب وخبرات بعض الدول فى مجال مراجعة الخصخصة .

٩/٦ ملحق – دور الجهاز المركزى للمحاسبات في مراجعة الخصخصة .

٩/١ مفهوم الخصخصة وأهدافها وآثارها

٩/١/١ مفهوم الخصخصة وأهدافها

The concept and the purposes of privatisation

يعني مصطلح الخصخصة **Privatisation** عدداً من المفاهيم المختلفة حسب الاستخدام الضيق أو الاستخدام الواسع له ، أن الخصخصة بتعريفها البسيط هي تحويل ملكية المنشآت أو إدارتها وتشغيلها وصيانتها إلى القطاع الخاص بدلاً من القطاع العام الحكومي، إن العديد من حكومات دول العالم تبنت استراتيجيات الخصخصة كدعائم رئيسية جديدة للخطط الإقتصادية الشاملة وكتحولات ضرورية لتطوير الإقتصاد الوطني وتعديل برامج التنمية للقطاع العام.

وكثير من الدول نفذت فعلاً خطط الخصخصة أو هي في طور تنفيذها، فالخصخصة في الأساس هي تحويل بعض المنشآت العامة المملوكة للدولة إلى القطاع الخاص، وقد تأخذ عملية التحويل عدة صور أبرزها بيع وحدات القطاع العام إلى الأفراد، لكن يظل أسلوب البيع هو أحد صور التحويل لكنه ليس الصورة الوحيدة كما هو شائع فهناك إلى جانب البيع عدة صور للخصخصة لعل أبرزها ما يلى :-

- التأجير أو التعاقد مع القطاع الخاص على الإدارة أو الأنتاج أو كليهما .
- التصفية التامة وذلك بتسييل أصول المنشأة العامة تماماً وعدم نقل ملكيتها إلى القطاع الخاص لعدم جدوى استمرار بقائها .
- التقسيم إلى مشروعات مستقلة لتقوية مراكزها المالية وسهولة إدارتها .
- نقل ملكية أصول المنشأة العامة للعاملين فيها بسعر منخفض (نقداً أو بالتقسيط) أو مجاناً على سبيل الهبة وذلك بهدف توسيع قاعدة الملكية، وزيادة الإنتاجية .

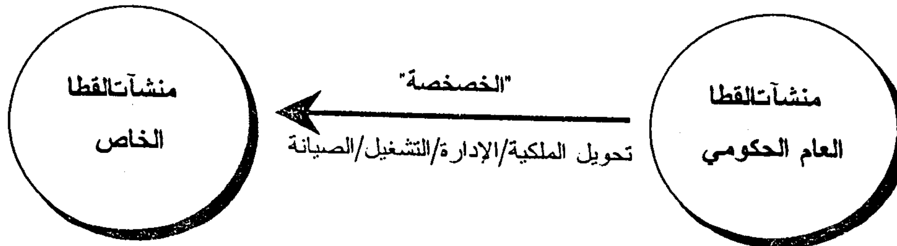
- التعاقد مع القطاع الخاص على القيام بالخدمة التي تقوم بها المنشأة العامة كالنظافة العامة ، وصيانة الأبنية . . . وغيرها .
- قصر بيع المنشآت العامة على المنتفعين بها، مثل الوحدات السكنية، والمصايف العامة . وهذه الوسيلة ذات جدوى كبيرة في خصخصة قطاع الإسكان .
- تشغيل الاصول العامة بالاعتماد على وحدات القطاع الخاص .
- تشجيع إنشاء وحدات خاصة منافسة للوحدات العامة تمهيداً لتقليص دور المؤسسات العامة أو إيقافها تماماً .

فالخصخصة هي تحويل إلتزامات التنمية الطويلة الأجل من القطاع العام إلى الملكية الخاصة ، ويعتقد أن الدافع لذلك الأداء غير الكفء لوحدات القطاع العام بالتأثير سلبا على السوق . ولا تعتبر الخصخصة علاجاً لأمراض اقتصادية بقدر ما هي مجموعة من الإصلاحات التي تهدف إلى تحقيق أقصى فائدة وذلك بتطبيق العلاج المناسب في الظروف المناسبة .

يوضح الشكل رقم (٩/١) مفهوم وطبيعة الخصخصة وأهم سياساتها وآلياتها.

شكل رقم (٩/١)

مفهوم الخصخصة



من ذلك الشكل يتضح أن مفهوم الخصخصة في معناه الواسع يعني انتقال أي وحدة اقتصادية من القطاع العام إلى القطاع الخاص، ويتضمن ذلك كل أو بعض ما يأتي:-

انتقال الملكية **Ownership** ، أو انتقال الإدارة **Management** أو انتقال هيكل التنظيم والتشغيل **Organization and Operation** من القطاع العام إلى القطاع الخاص .

وهناك العديد من السياسات والآليات لتطبيق الخصخصة سواء في مجال إنتقال الملكية أو الإدارة أو التشغيل، وأهم هذه السياسات والآليات ما يلي:-

في مجال خصخصة الملكية :

١- البيع للعاملين .
٢- بيع أسهم للقطاع الخاص سواء كان أشخاصاً طبيعية أو اعتبارية (أفراد أو شركات) .
٣- تكوين تعاونيات .
٤- إستثمار مشترك .
٥- التصفية .

في مجال خصخصة الإدارة :

١- إنشاء شركات قابضة **Holding Companies** .
٢- إبرام عقود إدارة مع القطاع الخاص **Management Contracts** .
٣- التأجير للقطاع الخاص (كليا أو جزئيا) .
٤- منح عقود إمتياز **Concessions** للقطاع الخاص .

في مجال خصخصة التشغيل :

١- تغيير أغراض المشروع .

٢- تغيير أسس التسعير، بحيث يعكس تلقائية العرض والطلب .

٣- إعادة هيكلة عمليات الإنتاج والمستلزمات والإستثمار والتسويق .

٤- ترشيد الرقابة الحكومية، عن طريق إزالة بعض القيود التي قد تفرضها الحكومة ، مثل إلغاء نظام التوريد الجبري بأسعار أقل من سعر السوق الحرة أو سعر التصدير .

هناك أهداف عديدة للخصخصة لعل أبرزها ما يلي :-

١- تقليص حجم القطاع العام الحكومي في مجالي الخدمات والإنتاج .

٢- تطوير سوق المال المحلي مع تخصيص حصص كبيرة منه للقطاع الخاص عن طريق الخصخصة وتشجيع الإستثمار الخاص وتشغيل المدخرات .

٣- تحسين وتطوير الإدارة الفعالة في قطاعات الخدمات والإنتاج ورفع الكفاءة وتنشيط القطاع التجاري على أسس إقتصادية .

٤- تشجيع المنافسة الشريفة بين القطاعات المختلفة والمتشابهة وتحقيق التكامل بينها .

٥- الحصول على إيرادات للحكومة من خلال عمليات الخصخصة بأنواعها المختلفة .

٦- رفع الكفاءة والقدرة التنافسية للمؤسسات التجارية .

٧- تحسين الوضع المالي للحكومة وذلك بالإستفادة بحصيلة بيع المؤسسات التجارية الحكومية أو أصولها ومطالبة المؤسسات بضرورة تحقيق أهدافها التجارية .

٨- تقليل حجم القطاع العام ومن ثم تخفيف الأعباء المالية والإدارية الواقعة على عاتق الحكومة .

٩- تعزيز وتقوية السوق وزيادة المنافسة في الأنشطة الإقتصادية .

١٠- تركيز الدولة على نشاط واستراتيجية هامة لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها كالأمن والدفاع والصحة والتعليم لطبيعتها أو لضمان الاستثمارات بها .

١١- توسيع قاعدة ملكية الأسهم بين الجماهير والعاملين بالمؤسسات التي يتم خصخصتها .

١٢- تعد الخصخصة أحد السياسات اللازمة لإنعاش تراكم رأس المال لدى القطاع الخاص، فبيع شركات القطاع العام سيؤدي إلى إعادة توزيع الثروة لصالح الأفراد المستثمرين وينتج عنه مقدرة القطاع الخاص على الأدخار والاستثمار والإنتاج . وهو ما يعني التغيير في هيكل ملكية **الأصول الانتاجية مما يؤدي إلى :-**

أ- تغيير في حوافز الإدخار والإستثمار .

ب-زيادة كفاءة التشغيل – حيث تجدر الإشارة بأن القطاع الخاص أفضل وأكفأ من القطاع العام في عملية تخصيص وإدارة الموارد المتاحة .

ج- زيادة موارد الخزانة العامة وخفض حجم الدعم الذي كان يوجه إلى تلك الشركات.

د- تحسين الهياكل التمويلية لهذه الشركات في ضوء زيادة ربحيتها وانخفاض حجم ديونها حيث يتم التمويل بالتصرف في الملكية "محل الديون".

هـ- خضوع إدارة التشغيل في هذه الشركات لرقابة ومحاسبة حملة الأسهم بدلاً من وقوعها تحت رحمة وتسلط البيروقراطية الحكومية .

و- زيادة نطاق الملكية الخاصة "وهذا يعني ظهور الرأسمالية الشعبية".

١٣- إن التحول إلى القطاع الخاص يوفر البيئة المناسبة لحسن الإدارة، حيث لا مجال لتدخل الحكومة في القرارات الخاصة بالإستثمارات والأسعار وغيرها من الأمور الاستراتيجية والتشغيلية، ويوفر التحول إلى القطاع الخاص أيضاً الجذب والاحتفاظ بالإدارة الكفئة للشركة وذلك بمنحهم مرتبات ومخصصات عالية، وتمكينهم من التصرف بطريقة فعالة.

إن إتاحة الفرصة للمنافسة تحقق في حد ذاتها فوائد جمة وذلك بتوسيع مجال الإختيار أمام المستهلكين وإجبار تلك المؤسسات التي تمتعت باحتكار السوق من قبل على تحسين ورفع مستواها.

٩/١/٢ حتمية ودوافع الخصخصة

برزت خلال العقدين الأخيرين تطورات فكرية ومذهبية تنادي بالحرية الفردية، والحد من نشاط الدولة الإقتصادي كما برز في الواقع العملي العديد من المشاكل المرتبطة بالملكية العامة مثل ضعف الكفاءة الإقتصادية في وحدات القطاع العام، وتراكم العجز في الميزانية العامة، وفي ميزان

المدفوعات. وأدت كل هذه العوامل إلى تبني سياسة الخصخصة كسبيل لتحقيق الحرية الفردية، وتحسين الكفاءة الاقتصادية ، ومواجهة العجز.

وفيما يلي أهم الدوافع والتطورات التي تقف وراء عملية التحول إلى القضاء الخاص.

أ) العوامل والدوافع السياسية :

حدث توسع كبير في الملكية العامة والقطاع العام في معظم دول العالم، بما فيها الدول الرأسمالية نفسها، ففي إنجلترا ذاتها حدث إقدام من حزب العمال في الأربعينات على تأميم بعض الصناعات الهامة تحت دعوى "الملكية العامة للصناعات الحيوية لصالح كافة الشعب البريطاني" وفي معظم الدول المستقلة حديثاً، ومنها العديد من الدول العربية، حدثت هذه الموجة من التأميم خلال عقدي الخمسينات والستينات.

إلا أن هذا التدخل المتزايد للحكومات قد أدى إلى زيادة عجز الموازنات العامة ، وزيادة عجز موازين المدفوعات ، مما اضطر الحكومات إلى زيادة الاقتراض الداخلي والخارجي ، وزيادة الضرائب ، وهو ما انعكس في ارتفاع مستويات التضخم والبطالة وانخفاض الدخل الحقيقي للأفراد .

ولعلاج هذه الأوضاع ظهرت أفكار جديدة في أوائل السبعينات، قادها الأقتصاديون ميلتون فريدمان في كتابه حرية الأختيار، الذي دعا فيه إلى أهمية المنافسة الحرة، قدسية الحرية الفردية، وكبح قدرة الحكومات على إحداث عجز في الموازنة العامة، أو الألتجاء إلى الأقتراض الداخلي والخارجي .

وفـــي نفس الوقت برزت مدرسة الخيار العام في أمريكا ، التي ترى أن المســئولين الحكوميين والقادة البرلمانيين والحزبيين ، لا يعملون وفق الصالح العـــام – كما هو شائع – بل يعملون فق مصالحهم وأغراضهم الذاتية. وأنهم لذلك يضغطون دائماً من أجل زيادة الموازنات العامة لزيادة قدرتهم على تبادل المـــنافع والمصالح مع بعضهم البعض ، أو مع القطاع الخاص . ومن ثم فإن هناك اتجاهاً عاماً لتضخيم النفقات العامة والإيرادات العامة في شكل ضرائب ما أمكن ذلك ، مما يسفر في النهاية عن تزايد العجز المالي للحكومة .

ولقد شكلت هذه التطورات المذهبية أساساً لعملية الخصخصة الكبرى التي قادتهـــا رئيســـة وزراء بريطانيا مارجريت تاتشر في أواخر السبعينات تحت شـــعار "حمايـــة ديمقراطية ملكية الأسهم وملكية الشعب" والتي هدفت بها إلى إضعاف حزب العمال وتوجهاته نحو زيادة الملكية العامة .

كمـــا تلاحـــظ أن الدوافع السياسية كانت وراء تجربة مصر في منتصف الســـبعينات، فيمـــا عرف بسياسة الانفتاح الأقتصادي، التي هدفت إلى تحويل الدولة إلى الأخذ بنمط الأقتصاد الحر .

هذا وقد كانت التطورات السياسية التي انتهت بتفكك الأتحاد السوفييتي من أهـــم دوافـــع وأسس سياسة الخصخصة ، حيث استغلت الدول الرأسمالية هذا الـــتحول للـــترويج لمذهـــبها تحـــت دعوى التحرير الأقتصادي، والإصلاح الأقتصادي، وإعطاء الفرصة للقطاع الخاص للمساهمة في عملية التنمية.

وعـــلى ذلـــك يتضـــح أن التطورات السياسية والمذهبية قد لعبت الدور الأساسي في التحول إلى القطاع الخاص.

ب) العوامل والدوافع الاقتصادية

تتمـــثل الدوافـــع الاقتصادية الداعية إلى الخصخصة، في أن الخصخصة يمكـــن أن تســـاعد فـــي علاج المشكلات الناتجة عن توسع الدولة في الملكية العامـــة والقطاع العام وعلى سبيل المثال فإن الخصخصة يمكن أن تساعد في النواحي التالية:-

أ- إن الخصخصة تعد سبيلاً هاماً لعلاج ضعف الكفاءة الاقتصادية المرتبطة بالمـــلكية العامـــة للمنشـــآت الاقتصادية فهناك مصدران للمكاسب التي يحـــتمل تحققهـــا فـــي مجـــال الكفاءة الاقتصادية نتيجة الأخذ بسياسة الخصخصـــة، يتمثل أولهما في مكاسب رفع الكفاءة الإنتاجية، بمعنى أن يتمكن المشروع من إنتاج نفس المستوى من الناتج بإستخدام قدر أقل من مســـتلزمات الإنـــتاج ، أي بتكـــلفة أقل ، أما المصدر الثاني فيتمثل في مكاســـب رفـــع كفـــاءة توزيـــع الموارد، بمعنى أن يطرأ تحسن على خصائص ونوعية السلع والخدمات المنتجة من حيث الكم والكيف نتيجة للتخصـــيص الكـــفء للموارد الإقتصادية، واستخدامها في المشروعات الأكثر ربحية من وجهة نظر المنتج، والأكثر أهمية وطلباً وإشباعاً من وجهة نظر المستهلك .

وبيـــنما لا تكـــون العلاقـــة السببية بين الخصخصة وتحسن كفاءة توزيع المـــوارد قويـــة حيث تتوقف هذه الكفاءة على هيكل السوق – من ناحية المنافســـة والاحتكار – أكثر من توقفها على نوع الملكية. ألا أن العلاقة السببية بين الخصخصة وزيادة الكفاءة الانتاجية تكون قوية، ويرجع ذلك إلى ما يلي :

- تـؤدي الخصخصة إلى تحسين نوعية إتخاذ القرار الإداري بعيداً عن التدخل السياسي الذي غالباً ما يصاحب المؤسسات العامة .
- تـؤدي الخصخصة إلى نقل المديرين إلى موضع المسئولية المباشرة أمام حملة الأسهم، وهو ما يعني التركيز على تحقيق هدفيم المتمثل في تقليل التكلفة وزيادة الربح .
- قـد تـؤدي الخصخصة أيضاً إلى فرض الانضباط، وتحقيق مستوى كفـاءة أعـلى، وذلـك بعكس ما هو سائد في المنشآت العامة التي لا تـتورع عن تحقيق الخسائر معتمدة على المساندة الحكومية لنجدتها، وإمكانيـة رضـوخها لضغط النقابات العمالية من أجل الحصول على رواتب أعلى دون تحقيق زيادة في الإنتاجية .

ب- إن الخصخصـة تعـد وسـيلة هامة لعلاج العجز، سواء في ذلك عجز الموازنـة أو عجز ميزان المدفوعات. وذلك لأن الخصخصة يمكن أن تؤدي إلى ما يلي :

- زيـادة حصـيلة الدولـة من بيع وحدات القطاع العام، ومن ثم زيادة الإيرادات .
- تشجيع القطاع الخاص على القيام بدوره في التنمية الاقتصادية ومن ثم إمكانية ضغط النفقات العامة .
- تحسـين نوعية السلع المنتجة – الناتجة عن أثر الخصخصة في رفع الكفـاءة الاقتصـادية – ومـن ثـم القدرة على المنافسة في الأسواق الخارجية، وهو ما يمكن أن يساهم في تقليل عجز ميزان المدفوعات .

ج- إن الخصخصة يمكن أن تساعد في تقليص حجم القروض الداخلية والخارجية ، وذلك عن طريق استبدال هذه القروض بملكية أسهم المشروعات المطروحة للخصخصة . وبالطبع يمكن وضع الضوابط التي تحد من سيطرة الاجانب، وذلك عن طريق طرح نسبة معينة لهم، وقصرها على المشروعات غير الاستراتيجية التي يجب أن تستثنى كلية من عملية الخصخصة .

د- إن الخصخصة ، وإن كان يمكن أن تؤدي إلى إحداث بطالة في الأجل القصير ، إلا أنها تعد وسيلة هامة لزيادة التشغيل وتقليل البطالة في الأجل الطويل ، وذلك عن طريق استخدام حصيلتها في إقامة مشروعات أخرى، يمكن أن تطرح في المستقبل مرة أخرى للبيع ، وهذا ما قامت به اليابان في بداية التنمية الاقتصادية فيها . كما يمكن أن تساهم الخصخصة في زيادة التشغيل أيضاً عن طريق حفزها لتدفق الاستثمارات الأجنبية، وعودة الاستثمارات الموجودة في الخارج .

٩/١/٣ آثار الخصخصة على المستوى الكلي والجزئي

يكتنف تحديد الخصخصة ، سواء على المستوى الكلي أو المستوى الجزئي ، صعوبات عديدة عند التطبيق ، فقد تعود هذه الآثار ، سواء كانت إيجابية أو سلبية إلى عوامل أخرى غير عملية الخصخصة وسياساتها ذاتها. مثال ذلك أن يكون تحسن ربحية المنشأة بعد تخصخصها راجعاً إلى زيادة الطلب المحلي أو الخارجي على منتجات المنشأة، وبالتالي لا توجد علاقة مباشرة بين خصخصة هذه المنشأة وزيادة أرباحها، وعلى العكس من ذلك فقد يكون لعملية الخصخصة آثار سلبية على بعض المتغيرات الأخرى في

[illegible]

[illegible] سواء في الكيف والكم .

وللغرض التحليل ، يمكن تقسيم هذه الآثار إلى نوعين رئيسين من الآثار كما يوضحها الشكل رقم (٩/٢) :

٩/١/٣/١ الآثار على المستوى الكلي [illegible]

وتشتمل الآثار المترتبة على عملية [illegible] أو المؤسسة ذاتها على المتغيرات الآتية:

١. الأرباح .

٢. التكاليف .

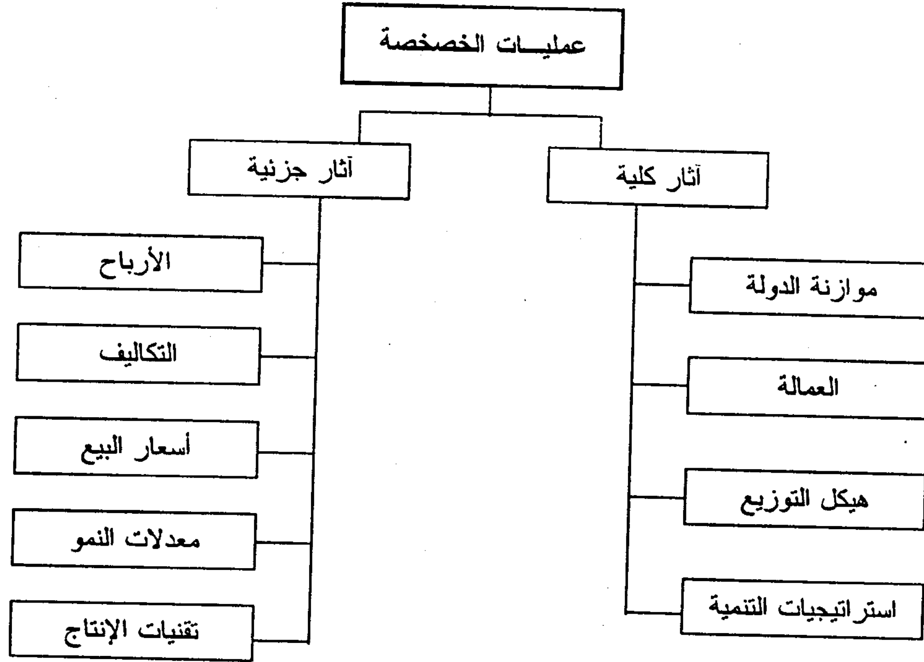
٣. الأسعار المرتبطة بها [illegible]

٤. معدلات [illegible]

٥. [illegible] والأساليب الإنتاجية المستخدمة

شكل (٢/٩)

الآثار المختلفة للخصخصة



وفيما يلي مناقشة موجزة لتلك الآثار :-

أ) الأثر على موازنة الدولة :

هــناك انطــباع عام بأن الخصخصة تؤدي إلى تحسين أوضاع الموازنة العامة للدولة، وذلك عن طريق زيادة الموارد المالية المتاحة لديها مما يمكنها مــن زيادة الإنفاق الاستثماري من ناحية ، وتقليل الإنفاق العام وترشيده عن طريق ترشيد أو إلغاء جميع صور الاعانات والخسائر من ناحية أخرى .

غير أن هذا الأثر العام ليس صحيحا على إطلاقه ، ولتحديد الأثر النهائي للخصخصة على موازنة الدولة يتطلب الأمر تقدير جميع الآثار المالية لعدد من المتغيرات الهامة ، والتي يمكن تقسيمها إلى متغيرات مباشرة، ومتغيرات أخرى غير مباشرة .

١- المتغيرات المباشرة :

وتتلخص في أثر خصخصة منشأة اقتصادية معينة على إيرادات ومصروفات الدولة بطريقة مباشرة إما بالزيادة أو النقص. وهذا الأثر المباشر يمكن تحديده عن طريق مقارنة الأرباح التي كانت تؤول للموازنة العامة للدولة (في حالة كون هذه المنشأة تحقق أرباحا)، أو الخسائر التي كانت تتحملها الموازنة العامة للدولة (في حالة كون هذه المنشأة تحقق خسائر)، بالعائد المالي المتحقق من خصخصة هذه المنشأة .

بالإضافة إلى ذلك فهناك التكاليف الإضافية التي تتحملها موازنة الدولة لمقابلة المصروفات الجديدة الناشئة عن واللازمة لعملية الخصخصة ذاتها . مثل تكاليف الإستشارات والسمسرة وعمليات إعادة الهيكلة، أو لتعويض العاملين ولمقابلة جميع الأعباء المالية التحويلية نتيجة الخصخصة .

وفي المقابل قد تؤدي عملية الخصخصة إلى زيادة حصيلة الضرائب التجارية والصناعية نتيجة زيادة نشاط المنشأة التجاري وتوسعها الإنتاجي عقب عملية الخصخصة إلا أن النتائج العملية المتاحة عن تجارب الدول النامية تقلل من قيمة زيادة حصيلة الضرائب نتيجة للخصخصة ، بل أن بعض الحالات تبين زيادة التهرب الضريبي وزيادة الضغوط على سعر صرف العملة الوطنية .

٢- المتغيرات غير المباشرة :

وتشــمل قيمة حصيلة ثمن بيع المنشأة، وعما إذا كان هذا الثمن عاليا أم منخفضــا . ويقارن هذا الثمن بقيمة الإستثمارات التي استثمرتها الحكومة في هذه المنشأة ، بالإضافة إلى قيمة الديون وفوائدها التي تتحملها الموازنة العامة لـــلدولة من جراء ملكيتها لهذه المنشأة . وتبين هذه المقارنة قيمة الأثر المالي لثمن البيع على الميزانية العامة للدولة ، وهل سيكون موجبا أم سالبا .

وكذلــك تشمل الكيفية التي تستخدم بها الحكومة حصيلة البيع ، فقد تكون هــذه الاســتخدامات إمــا لمقابــلة نفقــات حكومية جارية، أو لمقابلة نفقات اســتثمارية. وفي الحالة الأخيرة فإن مدى كفاءة وعائد الاستثمارات المترتبة على الإنفاق الاستثماري الجديد مقارنة بالعائد الذي كان سيؤول إلى الميزانية العامة للدولة، سيقرر الأثر المالي لهذا المتغير .

ب- الأثر على العمالة :

بافــتراض أن نمط الإنتاج والتكاليف لا يتغيران بعد عملية الخصخصة، فإنــه يمكــن القــول أن زيادة الكفاءة داخل المنشأة يؤدي إلى تخفيض تكلفة العمالة، سواء عن طريق تقليل عدد العاملين أو تخفيض إجمالي قيمة الأجور.

إضافة إلى ذلك فإن تحول المنشأة إلى تقنيات إنتاجية كثيفة رأس المال بعد الخصخصة سيؤدي بطبيعة الحال إلى تخفيض في أعداد العمالة وأجورها .

ومــن الجديــر بالملاحظة أن زيادة حدة المنافسة في أسواق بعض السلع والخدمات مثل المطاعم ومحلات البيع بالتجزئة والنقل بسيارات الاجرة، عقب عمــليات الخصخصة قد تؤدي إلى انخفاض مستوى الأجور في هذه المنشآت دون انخفاض ملحوظ في عدد العاملين .

ج- الأثر على هيكل توزيع الدخول :

بصفة عامة تؤدي الخصخصة إلى نقل عائد وأرباح المنشآت التي تشملها عمليات الخصخصة إلى طبقة المستثمرين ورجال الأعمال في القطاع الخاص، وفي الحالات التي تكون فيها هذه المنشأة تحقق خسائر فإن موازنة الدولة تستفيد من تخلصها من هذه الخسائر ، ففي الحالة الأولى يتم إعادة توزيع الدخل الوطني في صالح موازنة الحكومة ، وبالتالي في صالح دافعي الضرائب .

وإذا ما تم إمعان النظر في هذا الأثر العام ، يلاحظ أن ثمة عدد من العوامل الأخرى التي تؤثر في آلية توزيع الثروة نتيجة للخصخصة ، يمكن إيجازها فيما يلي :-

١- سعر التصرف في المنشأة Divestiture Price

كلما كان السعر الذي يتم على أساسه التصرف في المنشأة منخفضاً كلما أدى ذلك إلى إعادة توزيع في صالح طبقة المستثمرين فيها أو المشترين لها. يعتبر السعر منخفضاً بالمقارنة "بالقدرة الإيرادية المستقبلية للمنشأة **Future Earning Power"** .

وتؤيد التجارب العملية للعديد من الدول النامية مثل مصر والدول المتقدمة مثل إنجلترا وفرنسا أن سعر التصرف في كثير من حالات الخصخصة في هذه البلاد كان منخفضاً كثيراً، حيث كان يتم إعادة بيع بعض أصول هذه الشركات بأضعاف القيمة التي دفعت فيها خلال فترة وجيزة من شرائها، أو أن يتم التعامل في البورصة على أسهم الشركات المباعة خلال شهور قليلة بأضعاف أسعار شرائها .

لحكومة إلى تمليك العاملين في الشركة لكل أو يتم دفع قيمتها خلال سنوات طويلة، وقد تكون وضاً دون أي فوائد للعاملين في هذه الشركات العرض غاية في الكرم حيث يتم تمليك بعض [illegible] مجاناً ودون مقابل على الإطلاق .

[illegible] ن هناك إعادة توزيع في صالح العاملين في الشركات والمنشآت التي [illegible] يصها دون العاملين في الشركات والمنشآت الحكومية الأخرى .

٢- شروط تملك الأجانب :

تختلف هذه الشروط والنسبة المسموح بها لتملك الأجانب من دولة إلى أخرى. وتحدد هذه الشروط والأوضاع المسموح بها، الأثر التوزيعي على دخول المواطنين مقارنة بدخول غير المواطنين. فكلما كانت هذه الشروط ضيقة وقوية كلما كان الأثر على توزيع الثروة في صالح المواطنين .

إلا أن ثمة آثاراً يجب أخذها في الأعتبار أيضاً من حيث أثر تملك الأجانب على تطبيق التقنيات الانتاجية الحديثة، والصادرات، وأساليب الإدارة الحديثة، وتحقيق كفاءة أكبر في الإنتاج والإستثمار .

٣- أجور ومزايا الإدارة العليا

[illegible] ير من الحالات إطلاق مستويات الأجور [illegible] منشآت التي تمت خصخصتها. ويتضمن [illegible] ه الطبقة العليا من المديرين. ومثال ذلك

الزيادات الكبيرة التي حدثت في دخول رؤساء وأعضاء مجلس إدارة الشركات القابضة والشركات التابعة العامة في مصر، والضغوط التي تمارسها نقابات العمال فيها على الحكومة لزيادة سلم الأجور والعلاوات للعاملين في هذه الشركات بعد قانون قطاع الأعمال الجديد رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، مما اضطرت معه الحكومة المصرية إلى تأجيل صدور لوائح العاملين في هذه الشركات حتى الآن، رغم مرور أكثر من ثلاث سنوات على صدور القانون ولائحته التنفيذية.

٤- الإعانات الإجتماعية :

تؤدي عمليات الخصخصة بصفة عامة، إلى تقليل أو إلغاء ترشيد الإعانات الإجتماعية بأشكالها المختلفة، التي كانت تمنحها الدولة للهيئات والشركات العامة وبالتالي فإن الأفراد والطبقات التي كانت تستفيد من هذه الإعانات سوف تفقد هذه المزايا، مما يعني إعادة توزيع الدخول في غير صالحها.

٥- التقنيات المستحدثة :

قد تؤدي عمليات الخصخصة إلى استخدام تقنيات جديدة أو أساليب إنتاج مغايرة في المنشآت والشركات بعد عمليات الخصخصة، مما يؤدي إلى استخدام تقنيات كثيفة رأس المال **Capital-Intensive** ، في مثل هذه الحالات قد يترتب على الخصخصة توفير في أعداد العاملين، مما يؤدي إلى إعادة توزيع للدخول في صالح رجال الأعمال والمستثمرين وفي غير صالح العاملين ، والعكس بالعكس .

د- الأثر على استراتيجيات التنمية :

يعتمد نجاح الخصخصة في الدول النامية على تصميم إطار عام للإصلاح الهيكـلي للإقتصـاد يسـتهدف تحقيق معدلات عالية من الكفاءة في مجالات الإنـتاج الجـاري ، والإسـتثمار ، وتوزيع الموارد المتاحة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، من خلال زيادة المنافسة في الأسواق ، وتحقيق تفاعل حر بيـن قـوى العرض والطلب ، واستغلال المزايا النسبية للإقتصاد في السوق العـالمي ، فـي إطار من الحرية الإقتصادية والسياسية ونظام قانوني مناسب يتفق مع هذه الأهداف .

وبصـفة عامة يمكن القول أنه كلما كانت عمليات الخصخصة تؤدي إلى زيـادة درجـة المنافسـة في الأسواق ، وزيادة التقنيات الحديثة المستخدمة، والمشـاركة في علاج الإختلالات الهيكلية ، ونمو الصادرات ، وإعادة توزيع الموارد واستخدامها بكفاءة ، كلما ساهمت الخصخصة في تحقيق التنمية الشاملة.

ثانيا: آثار الخصخصة على المستوى الجزئي :

الآثار الجزئية للخصخصة هي الآثار التي تحدث داخل الوحدة الإقتصادية ذاتها نتيجة لعمليات الخصخصة.

وقد يكون أهم أثر للخصخصة يمكن الاعتماد عليه هو قيمة الأرباح التي تحققهـا الوحـدة الإقتصادية ، وإن هذه الأرباح غالباً ما تزيد عما كانت قبل الخصخصة ، أو أن المنشأة قد تحولت من الخسارة إلى الأرباح . غير أن هذا الأثـر قـد يخفـي العديـد من الآثار الجزئية السلبية الأخرى داخل الوحدة الإقتصادية ذاتها. ومن أهم هذه الآثار السلبية الأخرى التي قد تحدث مع وجود أرباح عالية داخل الوحدة الإقتصادية ما يلي :-

١. **التكاليف :**

قـد تكـون تكـلفة إنـتاج السـلعة أو الخدمـة مرتفعة ومبالغ فيها بعد الخصخصـة، حتى في ظل تحقيق أرباح. وقد يرجع ذلك إلى استمرار وجود مراكـز احتكارية أو شبه احتكارية للوحدة الإقتصادية بعد خصخصتها. وهنا تصبح الخصخصة مجرد تحويل الاحتكار العام إلى احتكار خاص .

٢. **أسعار البيع :**

قـد تكـون تكلفة إنتاج السلعة أو الخدمة مرتفعة ومبالغ فيها أيضاً. وقد يـرجع ذلك إلى الوضع الاحتكاري أو شبه الاحتكاري للوحدة الإقتصادية، أو إلى الاعانات الظاهرة أو المستترة التي تقدمها الحكومة لمستهلكي هذه السلعة أو مستخدمي هذه الخدمة .

٣. **معدلات النمو :**

قـد تـلجأ الوحدة الإقتصادية بعد خصخصتها إلى عدم ضخ استثمارات جديدة أو عدم التوسع في العملية الإنتاجية في المستقبل رغم الربحية المترتبة عـلى هذا الاستثمار والإنتاج. ذلك أن ما يهم القطاع الخاص المالك في مثل هـذه الحالات هو أن يكون معدل ربح الوحدة الأخيرة أكبر ما يمكن، وهو ما يحدث في ظل غياب أو ضعف المنافسة في الأسواق .

٤. **تقنيات الإنتاج :**

قـد تسـتمر الوحدة الإنتاجية بعد خصخصتها في استخدام تقنيات إنتاجية غيـر ملائمـة ، أو يقل انفاقها على التقنيات الحديثة في المستقبل، طالما أن

عوامــل العرض والطلب في السوق لا تعمل بحرية كافية، مما يجعل الأرباح فــي ظل التقنيات المتخلفة أو غير الملائمة أكبر من مثيلاتها في ظل التقنيات الحديثة أو الملائمة .

٩/٢ أنواع الخصخصة واطار عمل سياساتها ومقومات نجاحها

٩/٢/١ أنواع وصور الخصخصة The Types of Privatisation

هناك طرق وأنواع مختلفة للخصخصة يوضحها الشكل رقم (٩/٣) هي:-

(١) التملك التام بموجب عقد بيع للقطاع الخاص للمنشأة

(٢) الشــراكة من قبل القطاع الخاص على نسبة من رأس المال للمنشأة الحكوميــة ويكون للقطاع الخاص دور في إدارة المنشأة جزئياً أو كلياً أو تبقى الإدارة مع الجهة الحكومية.

(٣) اســتئجار القطاع الخاص لأحد المرافق الحكومية واستثماره وإدارته لصالحه بموجب عقد إيجار يتفق فيه على القيمة ومدة الإيجار.

(٤) إتفــاق للــتعاقد على إدارة المنشأة مقابل مبلغ يتفق عليه أو نسبة من الأرباح لهذا المرفق حسب الإتفاق.

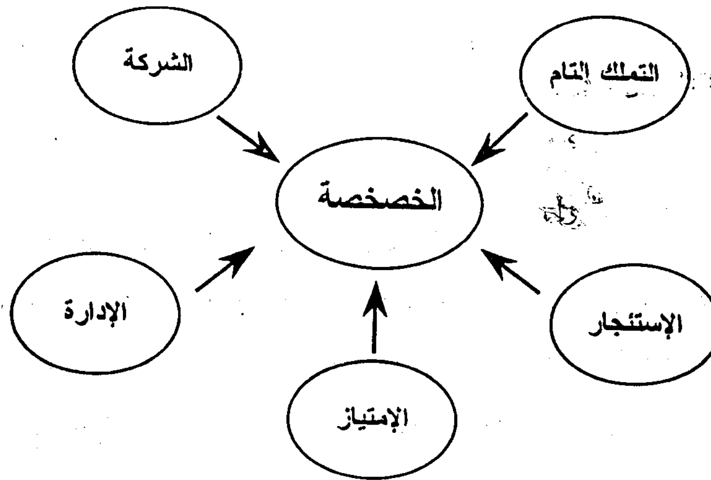
(٥) عقــد الإمــتياز لأداء خدمــات معينة لقطاع محدد نظير مبلغ يدفع للحكومة من قبل القطاع الخاص.

قــبل خصخصة أي مؤسسة من مؤسسات القطاع العام قد يقتضي الأمر إجراء تعديلات متعددة المراحل عليها قبل أن تصبح معدة للبيع، وهذه العملية تعــرف بإعــادة الهيكلة. ولاشك أن عمليات طرح الأسهم للإكتتاب العام هي أوضــح طــرق الخصخصــة الــتي تسترعي الانتباه، ولكن مراحل الإعداد

للخصخصة والتي تتضمن إعداد الخطة الشاملة للخصخصة وتحديد المؤسسات التي تشملها وإعادة بناء هيكليا من الأمور الحيوية لنجاح الخصخصة .

شكل رقم (٩/٣)

أنواع الخصخصة



كما أن هناك صوراً للخصخصة مثل :

١) البيع المباشر للقطاع الخاص :

فـــي ظـــل هذه الطريقة تقوم الحكومة ببيع جميع الأسهم التي تمتلكها في الشـــركة أو بيع جزء كبير منها إلى الجمهور من خلال طرح هذه الأسهم في إكتتاب عام، ومن المفروض أن تكون هذه الشركة مساهمة ومستمرة في أداء نشاطها الطبيعي .

وفي حالة قيام الحكومة ببيع نسبة من أسهمها في الشركة فإن النتيجة أن تصبح الشركة مختلطة قطاع عام وقطاع خاص وقد يكون الغرض من هذا التصرف تنفيذ سياسة التحرير الاقتصادي ، أو الرغبة من جانب الحكومة في الاحتفاظ بوجود لها في الشركة ، أو أن يكون ذلك بمثابة الخطوة الأولى نحو الخصخصة الكاملة لها.

ولنجاح هذه الطريقة يتعين توافر الشروط التالية :-

١. أن تكون الشركة مستمرة ولها سجل أداء مالي معقول ومبشر في المستقبل.
٢. أن يكون هناك قدر كبير ومتاح من المعلومات المالية والإدارية عن الشركة ويتم الإفصاح عنه للمستثمرين.
٣. توافر قدر محسوس وملموس من السيولة النقدية في السوق المحلي لتمويل الشراء.
٤. وجود سوق نشط للاسهم.

وتحقق هذه الطريقة الأهداف التالية:-

أ- تنفيذ سياسة التحرير الاقتصادي من خلال نقل الملكية من الدولة إلى الجمهور.

ب-توسيع قاعدة الملكية في الشركات وهذا الهدف من الناحية السياسية يلقى قبولاً كبيراً.

٢) البيع لإدارة الشركة أو العاملين فيها :

يقصد بشراء الإدارة للشركة قيام مجموعة صغيرة من المديرين بالسيطرة والتحكم في رأس مال الشركة ، كما أنه يمكن تصميم عملية مشابهة من خلالها يحقق العاملون أو الإدارة مع العاملين نفس السيطرة ، ويفرق بين

العملية السابقة وبين إتمام عملية الشراء من خلال الإقتراض من البنوك حيث يحصــل المشترون (الإدارة أو العمال) على ائتمان مصرفي لتمويل حصولهم عــلى الشركة ، ويقدمون أصول الشركة المشتراه كضمان لهذا التمويل (وهذا النوع يعمل به في الولايات المتحدة الأمريكية).

والواقــع أن هــذه الطــريقة تحقق ميزة انتقال ملكية الشركة إلى الإدارة والعامــلين باستثمارات قليلة كما أنها قد تكون الحل الوحيد للشركات التي لا تتمكن الحكومة من بيعها. علاوة على أنها تقدم حافزاً قوياً لزيادة الإنتاجية كما أنها تمثل حلاً لمشاكل العمالة حيث يكون البديل هو تصفية الشركة.

وهــذا العمل يتطلب مهارات إدارية عالية ، وقوة عمالة مستقرة وملتزمة يعملان معاً على تخفيض التكاليف وزيادة حجم التدفق النقدي المتولد من عمليات الشركة حتى تتمكن من مقابلة أعباء القرض المستخدم في تمويل شرائها.

٣) التحويل إلى مشروعات مشتركة بين القطاع الخاص والقطاع العام :

ترغب الحكومة في إضافة المزيد من رأس المال إلى الشركة التي تملكها وغالباً ما يحدث ذلك بسبب رغبتها في التوسع أو التحديث لعملياتها، ويتم ذلك من خلال فتح باب المساهمة في رأس مال الشركة للقطاع الخاص .

ويلاحظ في هذه الطريقة للخصخصة أن الحكومة لا تتصرف في ملكيتها الحاليــة للشركة بل تزيد من الملكية في الشركة وهذا يؤدي إلى التخفيف من مركز ملكيتها وتتولد تركيبة ملكية مشتركة بينها وبين القطاع الخاص وتسمى هذه الحالة شركة مشتركة .

وهذا النوع من الخصخصة لا يصاحبه دائماً زيادة في رأس مال الشركة حيث يخفض رأس مال الشركة أولا لإمتصاص الخسائر إذا كانت موجودة، ثم

يلي ذلك زيادة الملكية الجديدة والنتيجة الطبيعية أنه قد لا توجد زيادة في رأس مال الشركة .

٤) بيع أصول الشركة :

هذه الطريقة تأخذ شكل بيع أصول الشركة بصفة أساسية وتتم هذه العملية بالمزاد العلني ويوجد العديد من صور بيع الأصول أهمها:

أ- إذا كان المرغوب فيه هو خصخصة جزء من الشركة فإنه يمكن التصرف في هذه الأصول مع بقاء الجزء الرئيسي من الشركة مستمراً في نشاطه وبالتالي فإن هذه الطريقة تكون مفيدة في حالة الرغبة في تقليص حجم الشركة.

ب- إذا كان الإتجاه هو بيع الشركة بالكامل ولكن لا يمكن تحقيق ذلك مع استمرارها في ممارسة نشاطها الطبيعي أي لا يمكن بيع أسهمها فقد تضطر الحكومة إلى حلها وتصفيتها وبيع أصولها مع ديونها أو بدون هذه الديون إلى المستثمرين من القطاع الخاص الذين يقومون بدورهم بتكوين شركتهم الجديدة من خلال السيطرة على كل أو بعض الأنشطة التي كانت تمارسها الشركة الحكومية المنتهية.

ج- قد يكون من الممكن بيع الشركة وهي مازالت تمارس نشاطها ولكن لأسباب مالية (كالضرائب) أو قانونية كأن يكون بيع أصولها في مصلحة جميع الأطراف. وإن بيع الأصول لشخص معروف قد يحقق نفس مزايا البيع المباشر للأسهم كما أنه يمكن من التمتع بمزيد من المرونة فقد يكون من الأجدى بيع أصول منفردة بدلاً من البيع الكامل للشركة أو السماح ببيع الشركة المستمرة في نشاطها مع ما قد يقابله من صعوبات جسيمة

في التطبيق العملي. ومع ذلك يجب أن يبقى دائماً في الحسبان أن هذه الطريقة قد تخلق إلتزامات متبقية على الحكومة بعد البيع.

٥) طرح الأعمال في المناقصات وتلقي عطاءات منافسة :-

تتم اتفاقيات بين الحكومة وبين القطاع الخاص يقوم بمقتضاها القطاع الخاص بتزويد الشركة الحكومية بالخبرات الإدارية والفنية لمدة زمنية محددة مقابل تعويضات مالية متفق عليها . وهنا لا يوجد تحويل الملكية أو التصفية بالبيع لأصول الشركة . فهذه الاتفاقيات ما هي إلا خصخصة للإدارة والعمليات التشغيلية في الشركة، والمطلوب هو زيادة كفاءة وفعالية الأصول التي تملكها الدولة .

وتجدر الإشارة بأن المستأجر الخاص للشركة قد يحصل أحياناً على حصة من أسهم الشركة في بداية التعاقد أو قد يعطى له حق شراء جزء من أسهم هذه الشركة في نهاية مدة عقد التأجير، والهدف من ذلك هو حافز إضافي للمستأجر الخاص أو قد يكون بمثابة خطوة أولى نحو نقل ملكية الشركة إليه، غير أن نقل ملكية الشركة بالكامل إلى المستأجر أو الإدارة نادراً ما يحدث في حين أن تكوين شركة مشتركة بينهما وبين الحكومة هو الأكثر شيوعاً في الواقع والتطبيق العملي . وفي حالة استمرارية عقود التأجير والإدارة لفترات طويلة من الزمن ، وقد ترى الحكومة أن هذه الإتفاقيات ملائمة لها تماماً وتحقق لها معدلات ربحية معقولة، لذا فإنها تقصر عملية الخصخصة على الإدارة والعمليات دون الملكية.

أ- عقود التأجير :

يقوم المشغل الخاص باستئجار الأصول أو التسهيلات المملوكة للدولة واستخدامها لمواصلة الأعمال لحسابه الخاص وفي ظل هذا العقد يتم تحديد مقابل الاستئجار الذي يدفعه للدولة ومسئوليات كل طرف منهما تجاه الآخر. والظاهرة المميزة لعقود التأجير أن المستأجر يتحمل كامل المخاطر التجارية الناشئة من تشغيل هذه الأصول ، وفي مثل هذه العقود يقوم المستأجر الخاص بتعيين الأفراد الذين يعملون معه أو يستخدم العمالة الحالية بالشركة ويدمجها مع القوة العاملة الخصة به ، والمستأجر له حق السيطرة والتحكم بدون حدود على الأصول والتسهيلات التي من خلالها يمارس نشاطه وللدولة الحق في وضع أسس يتفق عليها في عقود التأجير بما يضمن سلامة وحماية ما تعتبره أصولاً حيوية عند عودتها إليها في نهاية العقد .

ب- عقود الإدارة :

تقوم الشركة المتعاقدة على الإدارة بإدارة الشركة الحكومية مقابل أتعاب محددة، وتحصل الشركة المديرة على السلطة الإدارية وحق الرقابة الكاملة حتى تتمكن من ممارسة نشاطها المتفق عليه. وهذا الاتفاق لا يعرض المستأجر لأي مخاطر مالية كما أن الشركة الحكومية تتحمل المخاطر التجارية بالكامل، وتتمثل ميزة هذا العقد في احتفاظ الحكومة بملكيتها للشركة وتوافر طاقم إداري على درجة عالية من المهارة اللازمة لتعزيز الكفاءة والربحية الكلية للشركة الحكومية .

٦) قيام القطاع الخاص بالبناء والتملك والتشغيل في مشروعات البنية الأساسية

والعـــامل المشترك في كل هذه الصور من الخصخصة هو زيادة مشاركة القطـــاع الخاص في ملكية وإدارة وتمويل أنشطة أو مؤسسات القطاع العام . ويختـــلف مســـتوى المشـــاركة من حالة إلى أخرى مما يتيح لصانعي القرار فرصـــة الإخـــتيار من بين مجموعة البدائل لتشكيل صيغة معينة للخصخصة تناسب الحالة وتخدم الأهداف المرجوة من الخصخصة .

٩/٢/٢ إطار عمل سياسات واستراتيجيات الخصخصة

٩/٢/٢/١ أطر عمل تحقيق الخصخصة

تعدت سياسة الخصخصة مرحلة الدراسة النظرية ودخلت حيز التنفيذ في العديد من دول العالم . وفي حين حققت بعض التجارب نجاحاً باهراً ، وحقق البعض الأخر نجاحاً متوسطاً ، فإن بعض التجارب قد فشلت فشلاً تاماً .

ولقـــد اتضح بما لا يدع مجالاً للشك، من جهود الخصخصة التي تمت في معظـــم الـــدول – سواء منها الناجحة أو الفاشلة، وبصرف النظر عن الموقع الجغرافي ونوع الصناعة ونطاق أو مجال الخصخصة – أنه لا توجد طريقة واحـــدة لتحقيق الخصخصة الناجحة وإنما يتوقف ذلك على الظروف الخاصة بكل بلد وبكل صناعة، فضلاً عن مدى توافر الخبرة الكبيرة والمهارات العالية القادرة على تحليل المعلومات المتعلقة بالصناعة موضوع الخصخصة.

ورغم ذلك فإن هناك أطر إسترشادية لتحقيق الخصخصة الناجحة فيما يلي تناول أحد هذه الأطر، والذى يتضمن ثلاث مراحل لتحقيق الخصخصة هي:

أ- مرحلة تحديد السياسة Policy Determination

تتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات هي: تحديد أهداف سياسة الخصخصة، وعمل تقييم استراتيجي للبيئة محل الخصخصة، وبدء تكوين برنامج الخصخصة .

١. تحديد أهداف سياسة الخصخصة :

يجب أن تحدد هذه الأهداف بوضوح كامل في البداية، ويمكن أن تتضمن هذه الأهداف على سبيل المثال: زيادة كفاءة الإنتاج ومن ثم زيادة القدرة على المنافسة ، وخفض العجز الداخلي والخارجي أي عجز الموازنة وعجز ميزان المدفوعـــات ، وحفز نمو السوق المحلية لرأس المال ، وتوسيع نطاق الملكية، وزيادة المشاركة الشعبية في التنمية .

٢. عمل تقييم استراتيجي للبيئة محل الخصخصة :

بمجـــرد تحديـــد أهداف سياسة الخصخصة ، يتم تقييم المناخ القانوني ، والسياســـي، والاقتصـــادي ، والمالي ، ووضع قطاع الأعمال . ويتم في هذا الـــتقييم التعرف على التشريعات المطلوبة ، والارشادات اللازمة للحفاظ على انطـــلاق بـــرنامج الخصخصة . كما يتم أيضا تحليل مفصل للآثار المتوقعة للخصخصـــة على كافة الأطراف سواء العامة أوالخاصة ، بحيث يمكن تحديد مصادر التأييد والمعارضة لبرنامج الخصخصة ومحاولة الوصول إلى تسوية مقنعة لجميع الأطراف .

٣. البدء في تكوين برنامج الخصخصة :

يتم اختيار الصناعات والشركات المرشحة للخصخصة، ووضع الأولويات لهـا، والتعرف على فرص إعادة هيكلتها، وإعداد الرأي العام المساند لعملية الخصخصة أيضا سن التشريعات الجديدة اللازمة فضلاً عن تشكيل أو تحديث الجهات الحكومية الضرورية. وغالباً ما يتم إنشاء مجموعة عمل للخصخصة أو حـتى انشـاء وزارة مستقلة لها لتسهيل مراحل التنفيذ، ووضع الارشادات الخاصة للاستثمار الأجنبي، وكذلك وضع شروط ما بعد الخصخصة الخاصة بالعمالة، والاستثمارات المتوقعة، ومعدلات النمو المطلوب استمرارها .

ب- مرحلة الإعداد Preparation

تتضـمن هـذه المرحـلة التعريف بالصناعات والشركات المرشحة لسياسة الخصخصـة ، وتحديد مدى استعدادها لذلك . وتتطلب هذه المرحلة خطوتين متميزتين هما : تحليل الصناعة ، وإعادة هيكلة الشركات .

١. تحليل الصناعة :

حيـث يـتم الكشـف عـن المجالات الهامة التي تتطلب إعادة الهيكلة ، والـتحديد الواضح لأفضلية المشروعات المرشحة للخصخصة. وهذا يتضمن تقييـم الأسـواق المحتمـلة ومـدى التنافس بينها وذلك من خلال تقييم دقيق للمشـاركين وقدراتهم ، وعوامل النجاح ، ومعوقات المنافسة . وبالنسبة لكل صـناعة فإنـه يجـب الأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات ، والمخاوف ، والقوة التفاوضـية النسبية لكل المشاركين . ويعد هذا شرطاً أساسياً لوضع أولويات لـلقطاعات والقيـام بـتعيين شركات محددة من كل قطاع يمكن أن يتم البدء بطرحها في إطار برنامج الخصخصة .

٢. إعادة هيكلة الشركات :

حيث يتم إعادة هيكلة الشركات المرشحة للخصخصة لجعلها أكثر جاذبية للمستثمرين من القطاع الخاص. وعلى سبيل المثال فإنه يتم محاولة الحد من انخفاض الكفاءة وخفض تكاليف التشغيل، واقتراح هيكل تنظيمي أكثر كفاءة وتصفية الاحتكارات، وإطلاق المنافسة، وتقليص الاجراءات الحمائية تدريجياً.

ج- مرحلة التنفيذ Implementation

بمجرد إكتمال مرحلة تحديد السياسة ، ومرحلة الإعداد ، فإن الخصخصة تبدأ في دخول مرحلة التنفيذ . وهذه المرحلة تتضمن خطوتين هما : التخطيط وإتمام اجراء عقد الخصخصة .

١. التخطيط :

يتم القيام بإجراء المراجعة المالية للمشروعات المطروحة للخصخصة، وتحليل تقييم الأداء بها ، وتقدير قيمة أصولها في ضوء ظروف المشروع الحالية والمستقبلية، وكذلك وضع حدود التفاوض والتي تعد ذات أهمية قصوى في هذه المرحلة. يلاحظ أنه بعد تحديد أهداف سياسة الخصخصة في المرحلة الأولى، وتحليل الصناعة الذي تم في المرحلة الثانية، يمكن تحديد العناصر الجادة الملائمة من المستثمرين والمشاركين والمشترين. وفي هذه الخطوة يتم أيضاً كتابة مسودات وثائق البيع، ومسودات نشرات وصف المشروعات التي ستوزع على من تتوسم فيهم الرغبة في الشراء .

٢. اتمام إجراء عقد الخصخصة :

يتم اختيار أفضل المستثمرين والمشاركين والمشترين لإتمام صفقة البيع الفعلية. كما يتم إطلاق المنافسة في الأسواق ، ومتابعة الاتصال ، وطرح نشرات وصف المشروعات ووثائق البيع الأخرى . ثم يتم تنسيق الجهود، واستقبال العروض ، وإدارة العطاءات المالية وغير المالية ، وإضافة ما تراه الدولة من الشروط الضرورية لعقد الخصخصة ، التعهدات التي يجب أن يلتزم بها مقدموا العطاءات فيما يتعلق بوضع العمالة وحقوقها، وأهمية استخدام التكنولوجيا الجديدة، وضمان استمرار نجاح المشروع وذلك بالقيام بالاستثمارات المستقبلية التي تساهم في تحقيق نمو الطاقة الإنتاجية للمشروعات بعد الخصخصة بما يتوائم مع احتياجات نمو الطلب في الإقتصاد القومي، وبما يضمن استمرار إنتاج السلع وتقديم الخدمات في المستقبل. وبمجرد موافقة الطرفين على كل التفاصيل يتم وضع عقد الخصخصة موضع التنفيذ.

٩/٢/٢/٢ مراحل عملية الخصخصة :

تمر عملية الخصخصة بمراحل مختلفة حتى يتم اختيار الاستراتيجية المناسبة للخصخصة وذلك حسب ظروف كل دولة وطبيعة المنشأة أو القطاع الاقتصادي ويمكن تلخيص هذه المراحل طبقاً لما يوضحها الشكل البياني رقم (٩/٤) في الآتي :-

(١) أن تضع الحكومة إستراتيجية عامة للخصخصة تحدد فيها الأسس والأهداف على المدى المتوسط والبعيد .

(٢) دراســـة هياكل القطاعات الاقتصادية ووضع هياكل جديدة تساير أهداف الخصخصة .

(٣) مـــراجعة وضـــع المنشآت الاقتصادية على انفراد لكل حالة ولكل قطاع اقتصـــادي، مع مراجعة استراتيجية العمل بها وخاصة النواحي المالية والاقتصادية .

(٤) مراجعة جدوى الخيارات المختلفة للخصخصة والمقارنة بينها .

(٥) مراجعة وتطوير استراتيجية الخصخصة .

(٦) وضع السياسات والنظم لتشجيع المنافسة العادلة بين الشركات مع وضع قواعد محكمة لتجنب الاحتكار .

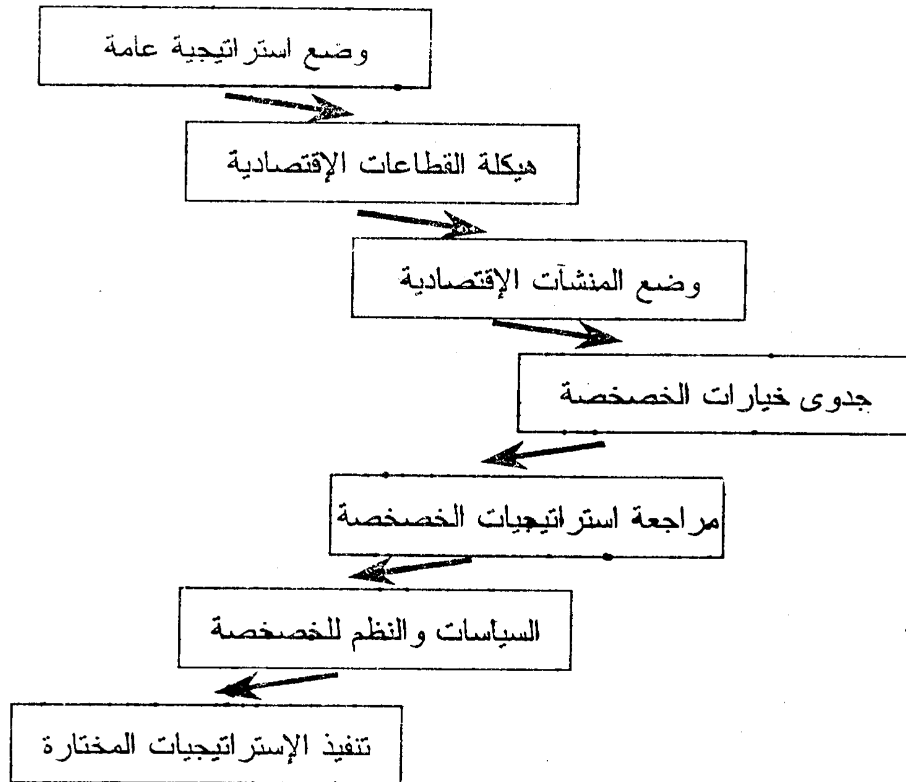
(٧) تنفيذ الاستراتيجية المختارة للخصخصة .

٩/٢/٣ مقومات نجاح سياسة الخصخصة وإعتباراتها :

يجـــب التأكد بداية على أن الأخذ بسياسة الخصخصة لا يعني ترك الدولة القيام بدورها الفاعل في الحياة الإقتصادية ، حيث أن نجاح سياسة الخصخصة نفســـها يتطـــلب قيـــام الدولـــة بالتدخل لتوفير المقومات اللازمة لإنجاح هذه السياســـة. ومن هذه المقومات : دعم أسواق الأوراق المالية حتى تصبح قوية ونشـــيطة ومـــترابطة ، وتهيـــئة البيئة القانونية والتشريعية المناسبة لسياسة الخصخصـــة ، بالإضـــافة إلى ضـــرورة استمرار تحمل الدولة لأعباء البنية الأساســـية، وقيامهـــا بإنشـــاء المـــدن الصناعية الجديدة وإمدادها بالخدمات الأساسية، وذلك حتى تكون حافزاً للقطاع الخاص على المشاركة على اقتحام مجالات جديدة.

شكل رقم (٤/٩)

مراحل الخصخصة



١) أهمية وجود سوق قوية ونشيطة للأوراق المالية

تعد سوق الأوراق المالية Capital market أحد أسواق المال الهامة التي تسهم في دعم النشاط الإقتصادي، والتي تنقسم إلى ثلاثة أسواق أساسية هي:

- سوق النقود **Money Market** ، حيث يتم فيه التعامل في الأوعية الإئتمانية التي تتميز بكونها قصيرة الأجل بحيث لا تزيد عن سنة واحدة، كما تتميز بانخفاض درجة المخاطرة فيها. ويقوم الجهاز المصرفي بالدور الرئيسي في هذا السوق.
- سوق رأس المال **Capital Market** ، حيث يتم فيه التعامل في رؤوس الأموال لآجال متوسطة وطويلة . ويعمل في هذا السوق بنوك الاستثمار، وشركات التأمين، والبنوك المتخصصة، وصناديق المعاشات والإدخار.
- سوق الأوراق المالية **Securities Market** ، حيث يتم فيه تداول الأوراق المالية من أسهم **Shares** ، وسندات **Bonds** ، وذلك لآجال متوسطة وطويلة ويعمل في هذا السوق الوسطاء الماليون المتعددون كبنوك الإستثمار، والسماسرة، وصناديق الاستثمار، وشركات التمويل، وشركات التأمين، وصناديق المعاشات، والتأمين الإجتماعي .

وتنقسم سوق الأوراق المالية إلى سوقين: يعرف أولهما بسوق الإصدار أو السوق الأولى، ويتم فيه بيع الأوراق المالية المصدرة لأول مرة عن طريق الاكتتاب العام. بينما يعرف السوق الثاني بسوق التداول أو السوق الثانوي ويمكن فيه القيام بإعادة بيع الإصدارات الأولى من الأوراق المالية والتي تم التعامل فيها في السوق الأولى .

هذا ، ويقوم سوق الأوراق المالية بعدة وظائف هامة تؤدي إلى المساهمة في إنجاح عملية الخصخصة وهي:

أ- زيادة الوعي الادخاري لدى أفراد المجتمع، وتجميع المدخرات الصغيرة، واستقطاب المدخرات الموجودة في الخارج.

ب- تشجيع الادخار من خلال التعامل في الأسهم لأنها تتمشى مع الصيغة التي يحرص عليها المسلم في تعاملاته. حيث أن الأسهم عبارة عن حصة شائعة في رأس المال تجعل لحائزها الحق في اقتسام الربح أو الخسارة حسب حصته، وهو ما يتفق مع قاعدة الغنم بالغرم – أي استحقاق الربح في مقابل تحمل الخسارة إن وجدت – التي تعد القاعدة الشرعية الأساسية في استحقاق الربح في المعاملات الإسلامية.

ج- زيادة الوعي الاستثماري، وتقييم فرص الاستثمار أمام المستثمرين، وذلك عن طريق إسهام سوق التداول في تحديد أسعار الأوراق المالية المصدرة في السوق الأولى، حيث يمكن أن يقل هذا السعر أو يزيد عن سعر الإصدار. وهنا نؤكد على أهمية توافر معلومات كاملة عن الشركة صاحبة الأسهم حتى يقبل المستثمرون على تداول أسيمها. كما نؤكد أيضاً على أهمية توافر معلومات كاملة عن الشركة صاحبة الأسهم حتى يقبل المستثمرون على تداول أسهمها. كما نؤكد أيضاً على أهمية عدم طرح كل اسهم الشركة دفعة واحدة، حيث يؤدي الطرح التدريجي للأسهم في السوق الأولى إلى إعادة النظر في سعر الإصدار حسب ما تسفر عنه التعاملات في السوق الثانوي فالتعامل في هذا السوق والذي يتم عن طريق المفاوضة أو عن طريق المزاد العلني يؤدي غالباً إلى الوصول

لأفضل الأسعار ويكون عاكسا لقوة السهم المطروح للبيع من حيث أصول الشركة المصدرة له وموقفها المالي.

د- تسهيل القيام بإعادة بيع الأوراق مما يجعلها أكثر قابلية للتسجيل والتحويل إلى نقود، وهو ما يجعلها أكثر قبولاً وجاذبية للتعامل فيها.

هـ- تشجيع تدفق رؤوس الأموال فيما بين الدول العربية، وذلك عن طريق تطوير أسواق الأوراق المالية المحلية، والعمل على تحقيق الربط بينها، وذلك بتشجيع الإدراج المتبادل للأوراق المالية، وإتاحة المجال للوساطة المالية عبر الحدود، وتحسين المناخ الاستثماري العام.

و- جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك بفتح أسواق الأوراق المالية جزئياً أمام الأجانب، وهو ما يسهم بصورة فاعلة في حشد التمويل الأجنبي لعملية الخصخصة مع إمكانية وضع الضوابط اللازمة، كقصر المشاركة الأجنبية على نسبة معينة من الأسهم المطروحة لكل شركة، أو استثناء بعض الشركات كلية من المشاركة الأجنبية.

٢) أهمية توافر البيئة القانونية والتشريعية المناسبة

يعد قرار الخصخصة قراراً سياسياً يتجاوز الجانب الفني والعملي للعملية ويتطلب هذا القرار أهمية تدخل الدولة الفاعل والمستمر لمراجعة القوانين التشريعات السائدة، سواء تلك المتضمنة في الدستور أو في النصوص القانونية، والتي تتعارض مع هذا التوجه الجديد، سواء في ذلك ما يتعلق بسيطرة القطاع العام، أو بالتأميم، أو بالمصادرة، أو بقصر الملكية على المواطنين، وأهمية استبدالها بتشريعات جديدة تحمي الاستثمار، وتحفز الاستثمار الأجنبي على المشاركة وتعالج قضايا تنظيم السوق الضرائب.

وكذلــك السـعي لإصدار تشريعات تتلافى السلبيات الاجتماعية التي غالبا ما تصاحب عملية الخصخصة كالاستغناء عن العمالة، وارتفاع مستوى الأسعار، وانخفــاض القــوة الشــرائية للـنقود، ونشأة الاحتكار. حيث يمكن استصدار تشريعات بإعانة البطالة ودعم بعض الطبقات المتضررة من ارتفاع الأسعار، ومنع الاحتكار.

٣) ضرورة إهتمام الدولة بالبنية الأساسية

يعــد هــذا المجــال مــثالاً أخــر على استمرار تدخل الدولة في النشاط الاقتصــادي رغــم أخذها بسياسة الخصخصة. ويتمثل هذا المجال في زيادة اهتمام الدولة بالبنية الأساسية والمرافق العامة خاصة المدن الصناعية الجديدة التي لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها. ويؤدي قيام الدولة بذلك إلى تشجيع القطاع الخاص على اقتحام مجالات جديدة في أماكن جديدة بهدف زيادة رقعة التــنمية حــتى تكــون هــناك تــنمية متوازنة على مستوى قطاعات النشاط الاقتصادي، وعلى مستوى مناطق وأقاليم الدولة.

٤) ضرورة توفير مناخ اقتصادي ومالي وتنظيمي ملائم

يتعين وجود مناخ اقتصادي ومالي وتنظيمي وتشريعي مناسب، قبل عملية الخصخصة ذاتها، ويتضمن هذا عدداً من الشروط اهمها ما يلي:-

١. إعــادة هيكلة **Restructuring** للإقتصاد على المستوى الكلي، وللمنشآت الفردية على المستوى الجزئي .
٢. إيجاد آلية قوية لمقابلة الآثار السلبية التي قد تنشأ في مجال العمالة وفرص العمــل الجديــدة، من خلال برامج إعادة تأهيل وتدريب العمال، وتطبيق سياسات استثمارية وتعويضية ملائمة وسريعة .

٣. تدعيم المنافسة في الأسواق .

٤. بناء هيكل تشريعي وتنظيمي وإداري يتسم بالكفاءة والمرونة .

٥. إيجاد نظام قوي وكفء لإعادة توزيع الموارد والدخول .

وإن قليلا من التأمل في الشروط السابقة يتضح أن نجاح عمليات الخصخصة، ولا سيما في الدول النامية، إنما يستلزم في عبارة واحدة، إعادة هيكلة شاملة للإقتصاد سواء على المستوى الكلي أو المستوى الجزئي.

من هذا المنطلق، يمكن القول أن هناك حاجة ملحة لدراسة وتفهم العلاقة الوثيقة التبادلية بين نتائج إعادة الهيكلة على المستوى الكلي (للإقتصاد ككل) من ناحية، وبين نتائج إعادة الهيكلة على المستوى الجزئي (داخل المنشأة الفردية) من ناحية أخرى. وكذلك دراسة هذه النتائج في كل من الفترة القصيرة (الإنتاج الجاري) والفترة الطويلة (الإستثمار)، والتأثيرات المتبادلة بين الفترتين، وهذه مسألة فنية غاية في الدقة والأهمية.

٥) الأعتبارات الأساسية للخصخصة

هناك إعتبارات للخصخصة يتعين مراعاتها، يوضحها الشكل رقم (٩/٥) على النحو التالي:-

(١) أختيار أنسب أنواع الخصخصة للمنشأة (بيع، تأجير، إدارة).

(٢) تحديد القيمة الفعلية الكلية للمنشأة.

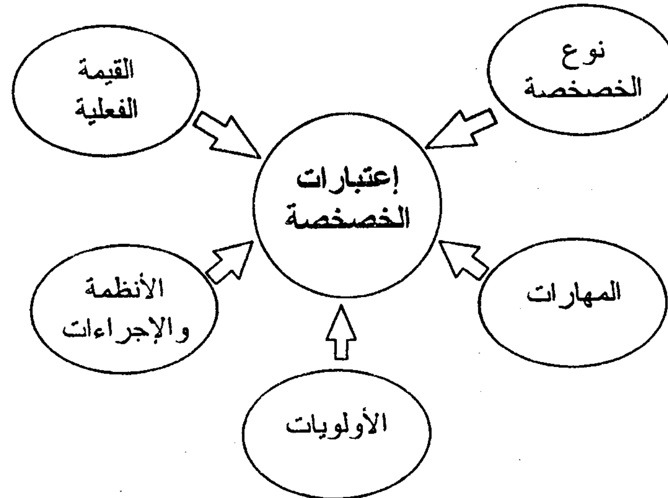
(٣) التأكد من توفر المهارات الإقتصادية والإدارية والفنية اللازمة لدى القطاع الخاص ثم اعادة هيكلة المنشأة من القطاع العام إلى القطاع الخاص وذلك وتحويلها إلى شركة مساهمة إستعدادا لطرحها للإكتتاب العام.

(٤) تحديد الأنظمة والاجراءات واللوائح التي تكفل تقديم الخدمات بمستوى عالٍ من الجودة وبأسعار معقولة وليست احتكارية عن طريق احتفاظ الحكومة بنسبة من حصص الشركة المساهمة أو الإشراف العام.

(٥) يجب وضع أولويات وذلك بالبدء في تخصيص القطاعات الصناعية والخدمات غير الهامة، ثم يلي ذلك القطاعات الإستراتيجية الهامة.

شكل رقم (٩/٥)

إعتبارات الخصخصة



٦) تأهيل وتجهيز الشركات المراد تخصيصها

تتطلب هذه العملية إحداث عدة تغييرات داخلية وخارجية يمكن إيجازها فيما يلي :

١. **التغييرات الداخلية :**

تشمل التغييرات الداخلية بالإضافة إلى أمور كثيرة في الإدارة بتعيين إدارة جديدة ووقف بعض الأنشطة وتحسين التشغيل والإستخدام بإستخدام مواصفات برنامج أيزو ٩٠٠٠ .

٢. **التغييرات الخارجية :**

وتشمل تغييرات في الأسواق وتهيئة الشركة للمنافسة في الاسواق وذلك بهدف رفع الكفاءة مع تأمين مصالح المستهلكين. وتجري هذه التغييرات غالباً بإدخال تعديلات في القوانين والنظم عن طريق إلغاء أو تقليل القيود للدخول في الأسواق ومن العناصر الهامة أيضاً التغير في دور الحكومة من مالك كان له دور كبير في وضع استراتيجية الشركة وصنع القرار إلى مجرد حامل أسهم وأحياناً يواجه صانع القرار تضارباً بين أهداف التنافس فتعديل القوانين والنظم غالباً ما يكون في صالح المستهلكين، وتمنح في نفس الوقت الإدارة الجديدة للشركة المخصخصة ميزة تنافسية تعاونها على رفع الكفاءة وتحسين الخدمات التي تقدمها للعملاء، وبطبيعة الحال فانه كلما زاد التنافس وأصبحت الشركة المراد خصخصتها أقل جذباً للمساهمين أو المشتركين الأمر الذي يترتب عليه تأجيل الخصخصة وأحياناً وقفها مما يؤثر على العائد من عملية الخصخصة.

وقبل نقل ملكية الشركات الحكومية المراد تخصيصها إلى القطاع الخاص فإنها تتطلب إجراء العديد من التعديلات والتجهيزات في شكلها القانوني وهيكل تمويلها وإعادة أصولها، لعل أبرزها ما يلي:

أ- فحص وتحليل الشركة Company Diagnosis

يعتبر فحص حالة الشركة المالية وعملية التشغيل بها الخطوة الأولى في عملية الخصخصة، ثم يلي ذلك إجراء تقدير أولي لأصول الشركة وتحديد مبدئي للطريقة أو طرق الخصخصة التي يمكن اتباعها. ويشمل التحليل :

١. الأداء المالي في السنوات السابقة .
٢. هيكل تمويل الشركة .
٣. التحليل الكامل للنواحي المالية ، وموقف الديون المستحقة عليها، ويجب على مراجعي الحسابات التأكد من مدى كفاءة القوائم المالية التي تعرضها الشركة وأحياناً يقومون بإعداد قوائم مالية تتمشى مع الأساليب والمعايير المحاسبية السليمة .

كما يتناول الفحص العمليات التشغيلية في السنوات السابقة ومركزها السوقي، وهل توجد امتيازات تتمتع بها الشركة باعتبارها شركة حكومية ومدى تأثيرها على أدائها.

ب- الوفاء بتعاقدات الشركة القانونية Satisfacion of Legal Requirement

لابد من التأكيد على حقوق المساهمين والدائنين الماليين للشركة وكذلك أي طرف له ارتباطات وحقوق لدى الشركة ، لأن اتفاقيات القروض والديون من البنوك قد تحول دون البيع أو التصرف في حصص الحكومة . وأيضاً إذا كانت أصول الشركة مرهونة لديون معينة فإنه لا يمكن تحويل ملكيتها دون الحصول على موافقة الدائن .

ومن القضايا المرتبطة بهذا الموضوع الضمانات الحكومية التي تحصل عليها الشركة عند اقتراضها للأموال، ويتبادر إلى الأذهان ماذا سيحدث عندما

يتم خصخصة الشركة ؟ هل ستظل الضمانات سارية؟ الأكثر احتمالا نعم ما لم يقدم الدائنون جهة خاصة تشكل بديلاً مقبولاً لهذه الضمانات .

وفيما يتعلق بحقوق المساهمين الحاليين فإنه يتعين أخذها في الاعتبار، فمن المعروف أن النظام الأساسي للشركات الحكومية ينص على كونها شركة مساهمة مختلطة ، ويمنح هذا النظام حق الأولوية في شراء بعض أو كل أسهم الشركة لبعض المساهمين الحاليين والواقع أن مثل هذه الحقوق قد تعوق عملية خصخصة الشركة .

ومن الضروري الإيفاء بأية ألتزامات تعاقدية أخرى تشمل الإدارة والعاملين والعملاء ، والوفاء بهذه التعاقدات يعد أمراً ضرورياً لتجنب أية ألتزامات تظل سارية عل الشركة بعد خصخصتها .

ج- تحويل الشكل القانوني للشركة :

عند خصخصة أي شركة حكومية لا بد من تغيير الشكل القانوني بشكل قانوني جديد يتماشى والشكل المقترح .

ويستثنى من هذه القاعدة المشروعات التي تأخذ صورة الشركة المشتركة بين الحكومة والقطاع الخاص، حيث تقوم الحكومة ببيع كل أو جزء من ملكيتها. وفي هذه الحالة إذا رغب الطرف الخاص في هذه الشركة في زيادة نسبة أسهمه فيها وكان مقتنعا بالشكل الحالي لها فإنه سيقوم بشرائها من خلال حصوله على حصة الحكومة من الأسهم .

وتتراوح إعادة الهيكلة القانونية ما بين تعديلات بسيطة، إلى تعديلات تفصيلية في نظام تكوينها، إلى حلها ونقل أصولها وخصومها إلى كيان قانوني جديد. وعند شراء الأسهم أو عند الإكتتاب العام يتعين اتخاذ بعض الخطوات القانونية المحددة اللازمة لتحويل المشروع إلى شركة مساهمة لأن حل هيئة

حكوميــــة وتحويل أصولها يتطلب تشريع قانون خاص وكذلك تحويل الأنشطة التي تمارسها المصالح والأقسام الحكومية إلى التشريع الجديد.

د- إعادة الهيكلة المالية :

إن إعـــادة النظر في مكونات الهيكل التمويلي للشركة الحكومية التي سيتم خصخصـــتها كشركة مستمرة في أداء نشاطها الحالي من الأهمية بمكان ولا سيما إذا تم عرض أسهمها للبيع في إكتتاب عام وتشمل إعادة الهيكلة ما يلي:-

١. التخفيف من الديون :

إذا كانت الشركة مثقلة بأعباء ديون كبيرة فإن السؤال المطروح هل يتعين بيعها كما هي؟ أم ينبغي على الحكومة امتصاص كل أو جزء من هذه الديون؟

ففي الحالة الأولى: قد يتم بيعها بقيمة قليلة إذا تم بيعها من عدمه.

وفي الحالة الثانية: فإن هذا التصرف الحكومي سيؤدي إلى ظهور صافي حقوق ملكية كافية فيها قبل عرضها للبيع، ولا شك أن ذلك يزيد من قيمتها.

وتأخذ إعادة هيكلة ديون الشركة العديد من صور الاتفاقات .

ومثال ذلك : إعادة التنظيم الشامل والكامل للشركة وتحميل الكيانات التشغيلية الجديـــدة لبعض الديون المختارة من ديون الشركة والباقي تتحمله الحكومة أو إعـــادة جدولة الديون أو سداد هذه الديون من خلال بيع بعض أصول الشركة لـــتمويل هذا السداد ، أو تحويل الديون إلى حقوق ملكية أو الإتفاق مع طرف ثالث (حكومي) لخدمة ديون الشركة بالنيابة عنها. وإن ألتزام الحكومة بديون الشركة وإعادة جدولتها يتطلب موافقة الدائنين والدخول في مفاوضات .

٢. تعديل هيكل راس مال الشركة :

بالطـــبع لا توجد مجموعة برامج عمل جاهزة للتعامل مع مشاكل قصور هيكـــل رأس مـــال الشـــركات الحكومية المزمع خصخصتها، وكثيراً ما تباع

الشركات كما هي، ويمكن قيام المشتري بدعم الشركة بأموال جديدة لإنعاشها عـند خصخصتها . . . وأحيانا إصدار أسهم جديدة لزيادة رأس مال الشركة قـبل أو خـلال عملية بيعها، والمتبع في غالبية عمليات خصخصة الشركات الحكوميـة الصناعية الضعيفة في بعض الدول أنها تتم من خلال تحويلها إلى شركة جديدة يتكون هيكل ملكيتها من جزئين :

الأول: مساهمة الحكومة في شكل أصول الشركة الحكومية السابقة .

الـثاني: الأموال الجديدة التي يصبها المستثمرون الجدد. ويكون الناتج شـركة هيكل رأسمالها ٤٩% ملكية حكومية و٥١% ملكية خاصة وبعدها يتم تصفية الملكية الحكومية من خلال طرحها للبيع.

هـ- إعادة هيكلة الأصول العينية :

هل تحتاج أصول الشركة إلى إعادة أو تحديث وهل من الأفضل عمل ذلك قبل الخصخصة ؟ أم يتم ترك هذه المهمة إلى المشتري ؟

فلو تمت هذه العملية قبل الخصخصة فقد يزيد ذلك من احتمالات بيع الشـركة واسـترداد تكاليفها ، ولأغراض تجنب عملية إصلاح وإعادة تأهيل أصـول الشـركة قـبل التصـرف فيها لأنها تشكل مصروفات إضافية على الحكومة ، قد يكون من الأفضل أن يتم إعادة تأهيل الشركة وتحديثها من خلال عمـلية الخصخصة بحيث يتم تمويلها من استثمارات ملكية جديدة خاصة في هذه الشركات .

و- الحصول على دعم وتعاون الإدارة :

لا تتم عملية الخصخصة إلا بتكاتف الإدارات المختلفة لإنجاح هذا العمل وإن إعـداد شـركة للخصخصة لا يتم دون الألتزام الكامل من جانب مجلس إدارتها والإدارة العليا لها.

والشـــركات الكبيرة المزمع خصخصتها لا تتم فيها عملية الخصخصة إلا بالالتزام الكامل من جانب مجلس الإدارة حيث يعطي لهم مهمة تحضير وتنفيذ خطة الخصخصة أو على الأقل تقديم المساندة والمساعدة الحيوية اللازمة لهذه العمـــلية. ويحدث أن يكون بعض أعضاء مجلس الادارة غير ملتزمين بجهود الخصخصة وفي هذه الحالة لابد من تغيير هؤلاء الاعضاء واستبدالهم بأخرين يلتزمون بأعمال الخصخصة .

ز- التغيرات في القوى العاملة :

يحتاج الموقف القانوني للعاملين في المشروعات المملوكة للدولة (قوانين العمـــل، والضـــمان الاجتماعي) إلى مراجعة دقيقة، فتصفية المشروع معناه تسريح العاملين . . وفي بعض أعمال الخصخصة يتطلب الأمر تخفيضاً حاداً في القوى العاملة كشرط أساسي للبيع.

ويحـــدد أسلوب وطريقة الخصخصة إلى أي مدى يتم خلق مشاكل للعمالة الموجـــودة. ففي حالة بيع كل أو جزء من أسهم الشركة ليس من الضروري حدوث تغييرات في عقود العاملين.

فالشـــركة قد يتم نقل ملكيتها وهي مستمرة في ممارسة نشاطها، ومع ذلك فـــإن الشركة التي يعاد هيكلتها قبل بيع أسهمها قد تؤثر على العمالة فيها، أما حالة بيع الأصول فإنها عادة ما تؤدي إلى تحويلات أساسية في الأعمال والتي قـــد تتضـــمن إنهاء خدمات العديد من العاملين واحتمالات إعادة توظيف جدد يقوم بيا المشتري.

٧) إعادة هيكلة القطاع الإقتصادي

إن عمـلية إعـادة هيكلة القطاع الإقتصادي **Restructuring** تتطلب من الحكومة التطويع المستمر لكل حالة بما في ذلك المنشآت الصغيرة والمتوسطة كجزء من البرنامج العام للخصخصة ، ومن الضروري إعادة الهيكلة الإقتصادية لكـل منشـأة قبل أخذ القرار بالخطوات المحددة للخصخصة، لذلك يجب على الحكومة تطوير أسلوب منظم لعملية إعادة هيكلة القطاع الإقتصادي كالتالي:-

(١) مراجعة جميع المعلومات المتوفرة للهيكل الحالي مع تحديد التطلعات التسويقية المستقبلية لهذا القطاع الإقتصادي .

(٢) مراجعة مرحلية للحالات لكل منشأة على حدة مع الإطلاع على قوى الإنتاج والوضع المالي لكل منشأة في القطاع .

(٣) تحليل الخيارات المختلفة لإعادة هيكلة الأنشطة الإقتصادية المختلفة .

(٤) إختيار أنسب هيكلة للمنشآت الإقتصادية المختلفة .

إن تحليل الوضع الحالي للمنشأة والتطلعات التسويقية تعتبر خطوة هامة، ولذلـك يجـب قـبل البدء في تنفيذ القرارات الخاصة بإعادة هيكلة الأنشطة الإقتصادية معرفة الوضع الحالي من النواحي المالية والهيكل التنظيمي والإداري وإلمام الأطراف المعنية به ، كذلك يجب مراجعة وتنقية المعلومات الإحصائية المتوفرة وتدقيقها سواء فيما يتعلق بالمنشأة أو القطاع الإقتصادي ككل .

إن معرفة نقاط القوة والضعف لأي نشاط قطاعي أمر هام ومطلوب قبل إعـادة هيكـلة المنشـأة الإقتصادية، لذلك يجب أن يراجع النشاط الإقتصادي بالتفصيل لتقييم النواحي التجارية والفنية والمقدرة المالية، وهذه المراجعة يجب أن تغطي أنشطة مختلفة للقطاع الإقتصادي.

٨) مراعاة العوامل المؤثرة على تقييم خيارات الخصخصة للمنشأة الإقتصادية

هناك عوامل عديدة يجب أخذها في الأعتبار عند الخصخصة وذلك لإختيار انسب طرق الهيكلة ويوضح ذلك الشكل رقم (٩/٦) على النحو التالي :-

(١) الحجم الأمثل للنشاط وذلك لتحقيق التوازن الإقتصادي وإمكانات المنافسة الدولية .

(٢) حجم وطبيعة الإستثمار المطلوب وأي نوعية من النشاط الإقتصادي تكون الأنسب للخصخصة .

(٣) مصادر التمويل (محلي أو خارجي) .

(٤) يجب عمل مراجعة مفصلة للمنشأة المطلوب خصخصتها وتكون هذه المراجعة لإستراتيجية العمل والوضع المالي حيث أن هذه المراجعة تهدف إلى تحديد الخطة المناسبة للخصخصة .

بمساعدة هذه العوامل يمكن إستنتاج أنسب الطرق لإعادة الهيكلة الإقتصادية للمنشأة مع تحديد المراحل المهمة من الهيكلة والبرنامج الزمني للإنتهاء من ذلك .

هناك عوامل أخرى يجب تحليلها سواء الخارجية منها أو الداخلية والتي تؤثر على المنشأة .

وتشمل العوامل الخارجية ما يلي :-

أ- دراسة إقتصادية المنشأة وآثار الخصخصة عليها .

ب- تحليل المنافسة، ومراجعة وضع المنشآت الأخرى في السوق لتحديد مستوى المنافسة .

ج- تقييم تأثير برنامج الخصخصة على المنشأة .

أما العوامل الداخلية فتشمل التالي :-

أ- الهيكل التنظيمي للمنشأة .

ب-مصادر القوى العاملة .

ج- أنظمة المعلومات الإدارية .

إن تقريـــر مــــراجعة وتحليل المعلومات المالية عن المنشأة سيؤثر على طـــريقة الخصخصــــة المخـــتارة ، وفي جميع الأحوال تعتبر المعلومة المالية عاملاً مهماً لكل عمليات الخصخصة بمراحلها المختلفة .

هـــناك خيـــارات مختـــلفة للخصخصة تعتمد على تقييم دراسات الجدوى لمجموعة طرق الخصخصة مبنية على الأهداف الحكومية المحددة في الخطة العامــــة للخصخصة بالإضافة إلى العوامل المؤثرة على الإختيار والتي يجب تحديدها.

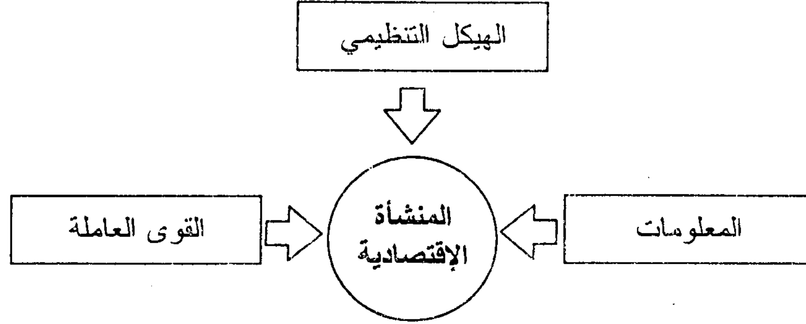
٩) إعادة هيكلة المنشأة الإقتصادية

إن دراســـة الهيـــاكل الإقتصـــادية ومعـــرفة علاقتها بالتنمية الإقتصادية والإصلاح الهيكلي تعتبر عملية مستمرة قبل وخلال فترة الخصخصة حيث أن إشراك القطاع الخاص في ملكية وإدارة بعض مؤسسات القطاع العام الحكومي ســـوف يـــؤدي إلى رفـــع كفاءة وفعالية إستخدام الموارد الحالية والمستقبلية، ويجـــب أن تصـــاحب عمـــلية الخصخصة تصحيحات وإصلاحات إقتصادية وإعتبار ذلك جزءاً من الإصلاح الشامل .

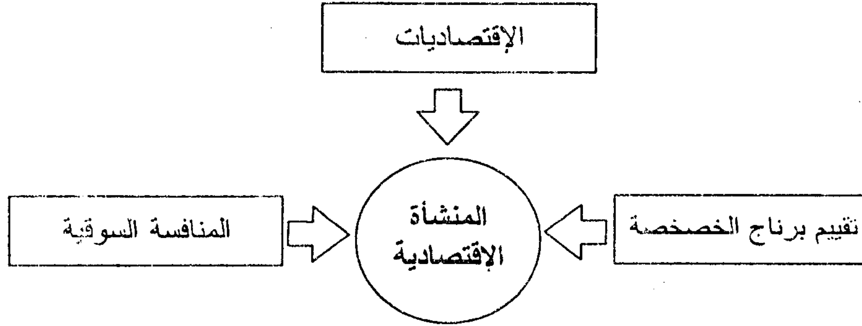
شكل رقم (٦/٩)

العوامل المؤثرة على الخصخصة

١- العوامل الداخلية



٢- العوامل الخارجية



تعتبر الخصخصة وسيلة لرفع مستوى الأداء الإقتصادي وذلك بواسطة تنفيذ إجراءات تصحيحية لإعادة هيكلة المنشأة الحكومية حتى يمكنها المنافسة في سوق مفتوحة عن طريق الخطوات التالية :-

(١) يجــب أن تجرى إصلاحات وأعمال تجديد وصيانة للمنشآت القديمة وذلك لرفع مستواها حتى تكون مرغوبة من قبل الملاك الجدد .

(٢) إعـــادة هيكـــلة القـــدرات التسويقية للمنشآت وذلك عن طريق إدخال تحســـينات وفعاليات تسويق قوية ومنظمة جيداً تتماشى مع متطلبات السوق الحرة .

(٣) تطويـــر الـــتقارير الماليـــة وأنظمة التخطيط المالي المستقبلي وذلك بإدخال أنظمة جديدة للإدارة المالية والرقابة .

(٤) الإهـــتمام بالموارد البشرية عن طريق التدريب وتأهيل العاملين لرفع مستوى المهارات .

(٥) تطبيق مستوى قياس الجودة رقم (٩٠٠٠) لهيئة المواصفات القياسية العالميـــة وذلـــك لرقابة وإدارة الجودة (النوعية) لتطوير مواصفات المنـــتجات عن طريق مراقبة الجودة في جميع مراحل الإنتاج حتى يسهم ذلك في فتح مجالات التسويق الدولي .

(٦) تطـــبيق أســـلوب الإدارة بالأهداف والنتائج ، مع الأخذ في الأعتبار حســـابات التكاليف الإجمالية للأسلوب المقترح ، مع تشجيع وتطوير المـــبادرات من قبل الموظفين لتطوير العمل ورفع الإنتاجية وتحسين الجودة وخفض التكلفة .

١٠) إقامة جهاز متخصص لإدارة وتنفيذ برنامج الخصخصة.

تـــدل تجـــارب العديد من الدول على أن إقامة جهاز متخصص لإدارة ، وتنفيذ والإشراف على برنامج الخصخصة يعتبر غاية في الأهمية ، وضرورة هامة على المستوى الكلي .

ذلــك أن قيـــام الوزارات أو الهيئات أو المؤسسات العامة الحالية بإدارة وتــنفيذ بــرنامج الخصخصة يؤدي إلى تباطؤ هذا التنفيذ ، والتردد في اتخاذ قرارات إعادة الهيكلة المطلوبة ، وهي قرارات جذرية تضر بمصالح العاملين والمديـــرين بهـــذه الوزارات والهيئاتن كما أن هؤلاء المسئولين قد تكون لهم مصـــالح بيروقراطية نحو توسيع سلطاتهم والإبقاء على نفوذهم الحالي ، وهو مـــا يتعارض مع جوهر عمليات إعادة الهيكلة اللازمة ، سواء على المستوى الكلي أو المستوى الجزئي .

وقـــد قامت مصر بإنشاء أجهزة فنية متخصصة لإدارة وتنفيذ والإشراف على برنامج الخصخصة ، حيث تم إنشاء المكتب الفني لوزير قطاع الأعمال العام في مصر .

٩/٣ سمات وتطورات وآليات ونتائج تطبيق الخصخصة في مصر

٩/٣/١ سمات وتطورات سياسة الخصخصة

اتجهـــت مصر منذ بداية السبعينات لنوع من الخصخصة التلقائية، حيث عمدت السياسات الإقتصادية إلى تطبيق ما أطلق عليه في ذلك الوقت "سياسة الانفتاح الأقتصادي **Economic Openess Policy**" التي قامت على تشجيع القطاع الخاص في جميع المجالات .

إلا أن الخصخصـــة أصـــبحت محـــوراً أساســـياً مـــن محاور الإصلاح الإقتصـــادي في مصر عقب الأتفاقيات الإقتصادية التي تم عقدها مع كل من البنك الدولين وصندوق النقد الدولي لتطبيق عدد من سياسات التثبيت والتكييف الإقتصـــادي والإصلاح الهيكلي في بداية التسعينات ، يتم تنفيذها طبقاً لجدول

زمـــني معين ابتداء من منتصف عام ١٩٩١، ويتم الإتفاق على إعادة جدولة الديون المستحقة على مصر طبقاً لإلتزامها بتنفيذ الإتفاقيات السابقة.

ولم تعلن الحكومة المصرية عقب اتفاقها مباشرة مع صندوق النقد الدولي والبـــنك الدولــــي عـــن حدود وسمات سياساتها للخصخصة، واقتصرت على الإعـــلان عن التزامها بمبدأ الخصخصة، إلا أن سياسات تطبيق برنامج شامل للخصخصة ضمن خطة الإصلاح الإقتصادي الشاملة أصبحت محددة ومعلنة بصدور قانون قطاع الأعمال العام الجديد رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، الذي تضمن تـــنظيماً جديداً للشركات المملوكة للدولة (٥١% فأكثر من الأسهم)، وترسخت معـــالم هـــذه السياسة الرسمية لتنفيذ برنامج الخصخصة بإنشاء وزارة جديدة لقطاع الأعمال العام، الحق بها مكتب فني في نوفمبر ١٩٩١، لكي يقوم بمهمة الأمانة الفنية لوزير قطاع الأعمال العام في مجال تنفيذ القانون ٢٠٣ الخاص بقطاع الأعمال العام ، ولإعداد وتنفيذ برنامج شامل للخصخصة للتعرف على طـــبيعة برنامج مصر للخصخصة يتعين التعرف على حجم القطاع العام في مصـــر قبل بداية تنفيذ البرنامج وآليات الخصخصة التي تضمنها قانون قطاع الأعمال العام ونتائج الدروس المستفادة .

وتـــبين الـــبيانات المتاحة التي قدمتها الحكومة المصرية لمجلس الشعب خـــلال مناقشـــات إقـــرار قانون قطاع الأعمال المذكور في عام ١٩٩١ ، إن القطـــاع العـــام في مصر يمثل حوالي ٦٠% من الاستثمارات العامة للدولة ، وحوالـــي ٧٠% من حجم التجارة الخارجية في مصر (استيراد + تصدير) ، بالإضافة إلى أن ٨٠% من اجمالي حجم النشاط المصرفي (عام + خاص) يتم مع القطاع العام .

ويبلغ عدد شركات القطاع العام التي خضعت لقانون قطاع الأعمال ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ (أي التي تملك الدولة فيها ٥١% فأكثر من الأسهم) ٣٢٤ شركة، تبلغ قيمة أصولها بالقيمة الدفترية حوالي ٧٥٠٠٠ مليون جنيه مصري، وتصل مديونية هذه الشركات إلى حوالي ٤٥٠٠٠ مليون جنيه مصري، وبذلك فإن صافي ما تملكه الدولة في هذه الشركات لا تتجاوز قيمته ٣٠٠٠٠ مليون جنيه. وفي نفس الوقت فإن الربح الصافي المحقق بالموازنة العامة للدولة لهذه الشركات مجتمعة في ١٩٩٠/٦/٣٠ لم يتجاوز ١٠١٧ مليون جنيه، أي لم تتجاوز نسبة العائد السنوي في المتوسط ١,٤% فقط .

ومن ذلك يتبين وجود خلل تمويلي هيكلي ضخم، وتدني مستوى العائد في شركات القطاع العام قبيل تطبيق القانون المذكور ولا تستطيع موارد الموازنة العامة للدولة ، في ظل العجز الكبير الحالي، تحمل أعباء تصحيح هذا الخلل التمويلي ، وأن القطاع الخاص يستطيع القيام بدور تصحيح الهياكل التمويلية لهذه الشركات حيث ارتفعت ودائع القطاع الخاص لدى الجهاز المصرفي من ٤٢ ألف مليون جنيه عام ١٩٨٥ إلى حوالي ٦٠ ألف مليون جنيه عام ١٩٩٠، مما يعني أن التمويل اللازم لإعادة الهيكلة المالية متوفر لدى القطاع الخاص ، الذي يمكنه لو توفر التشريع اللازم والوسائل الكافية أن يقوم بهذا الدور بنجاح.

وقد تضمنت سياسات الخصخصة التي أعلنتها الحكومة المصرية في ذلك الوقت هدفان رئيسيان هما :

١. أن تتمكن شركات القطاع العام من تصحيح هياكلها التمويلية، وبعد أن بات من المتعذر الإلتجاء إلى الجهاز المصرفي لتحقيق ذلك.
٢. تدوير جزء من الاستثمارات الحالية حتى يمكن تعبئة المزيد من الأموال لإنشاء مشروعات جديدة، وخلق فرص عمل جديدة .

٩/٣/٢ آليات الخصخصة في مصر

لتحقيق الهدفين السابقين ، حدد قانون قطاع الأعمال الجديد ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ، بعض الآليات الهامة التي تم استحداثها في الإقتصاد المصري لأول مرة ، لتنفيذ خطة الخصخصة وأهم هذه الآليات ما يلي :-

أ) إنشاء شركات قابضة Holding Companies

تكون مملوكة بالكامل للدولة ، وتتخذ شكل الشركات المساهمة ، وتمثل الدولة في ملكية الشركات التابعة . ونصت المادة (٢) من القانون على أن الشركة القابضة في سبيل تحقيق أغراضها أن تقوم بشراء أسهم الشركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة في رأسمالها ، كذلك تقوم بتكوين وإدارة محفظة الأوراق المالية للشركة من أسهم وأية أصول مالية أخرى .

وقد أكدت المادة (٦) من القانون هذا المفهوم العام والوظيفة الرئيسية للشركة القابضة ، حيث كررت أن لمجلس إدارتها مهمة مباشرة كل السلطات اللازمة لتصريف أمور الشركة والقيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الغرض الذي انشئت من أجله ، وله في سبيل ذلك على الأخص :

(١) إدارة محفظة الأوراق المالية للشركة بيعاً وشراء بما تتضمنه من أسهم وصكوك تمويل وسندات وأية أدوات وأصول مالية أخرى .

(٢) القيام بكافة الأعمال اللازمة لتصحيح الهياكل التمويلية ومسار الشركات المتعثرة التابعة لها وتعظيم ربحية هذه الشركات، وترشيد التكلفة .

من ذلك يتبين أن المشرع نص صراحة على أن مفهوم الشركات القابضة يقتضي أن يقوم مجلس إدارتها بإدارة محفظة الأوراق المالية لديه ، وهذه هي طبيعة الشركة القابضة أساساً لتحقيق أرباحها من عملية تدوير الأسهم

والسـندات وجميع الأوراق والأصول المالية المتاحة لها، بيعاً وشراء بطريقة تكفل لها تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح .

وطـبيعة العلاقـة بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة هي علاقة مالية اقتصادية في المقام الأول ، وليست علاقة إدارية تنظيمية ، كما كانت في ظل قانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ .

كذلك فإن المادة (٦) من القانون تحدد وظيفة أساسية لمجلس إدارة الشركة القابضـة ، وهـي وظيفة تصحيح الهياكل التمويلية مسار الشركات المتعثرة التابعة لها .

وبذلـك يكـون قـد تم تقنين جميع صور خصخصة الشركات العامة في مصر، عن طريق بيعها أو تأجيرها للغير سواء كان مصرياً أو أجنبياً وسواء شمل ذلك الملكية أو الإدارة أوالتشغيل من خلال الشركة القابضة .

ب) تقييم صافي الأصول :

تطلب لائحة القانون أن يتم تقويم صافي أصول كل شركة سواء قابضة أو تابعـة ، طـبقاً لما تقرره الجمعية العامة لهذه الشركات ، بما في ذلك أن يتم تقييمها بالقيمة السوقية .

ولاشك أن إعادة التقييم بالقيمة السوقية للأصول سوف يؤدي إلى الإفصاح عـن القيمـة الحقيقية لصافي أصول هذه الشركات ، مما قد يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية لأسهم بعض الشركات المتعثرة مالياً .

فـإذا مـا أضيف إلى ذلك امكانية زيادة رأس المال المصدر ، وهو حق أجازتـه المادة (٢٥) من اللائحة ، فإن إعادة تقييم صافي الأصول على أسس واقعيـة بغـرض خصخصتها يعتبر وسيلة أخرى من وسائل إصلاح الهياكل التمويلية للشركات المتعثرة الخاضعة للقانون ، حيث يمكن أن يترتب على ذلك

امكانية زيادة رأس المال بطرح أسهم جديدة في السوق ، بأسعار حقيقية أعلى من القيمة الإسمية للأسهم الحالية .

ج) بيع خطوط الإنتاج الرئيسية :

تــم إجــازة بيع خطوط الإنتاج الرئيسية بموافقة من الجميعة العامة غير العادية للشركة، في حالة تحقيق هذه الخطوط الإنتاجية خسائر مؤكدة، وهو ما يعتــبر خطــوة تقدمية هامة من جانب القانون في سبيل تخلص الشركات من بعــض أصــولها الإنــتاجية التي تسبب خسائر محققة مؤكدة من تشغيلها ولا يرجى لها أي تشغيل اقتصادي سليم، ذلك أن تحقيق الحجم الاقتصادي الأمثل لأي مشروع إنتاجي يجب أن يكون الخطوة الأولى في سبيل أي إصلاح مالي سليم. ولن تجي أي وسائل مالية أخرى مثل توفير مزيد من السيولة أو زيادة رأس المال، ما لم يتم التوصل إلى الحجم الأمثل للمشروع وذلك بالتخلص من خطوط الإنتاج الخاسرة.

د) استخدام الإحتياطيات الإضافية :

لعــل من أهم وسائل وأساليب إصلاح الهياكل التمويلية للشركات المتعثرة الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، هو ما جاءت به المادة (٤١) من اللائحة التنفيذية حيث نصت على أنه: "يجوز للجمعية العامة بناءاً على اقتراح مجلس إدارة الشــركة القابضـــة تخصيص نسبة من الإحتياطي النظامي الإحتياطيات الأخــرى المنصــوص عليها في المادة ٣٧ لتمويل البرامج المالية التي تكفل تصحيح مسار الشركات التابعة وذلك وفقاً للقواعد وبالشروط والأوضاع التي تحددها الجمعية العامة ".

وبذلــك فإن من سلطة الجمعية العامة للشركة القابضة بناءاً على اقتراح مجــلس الإدارة تكوين احتياطيات أخرى غير الإحتياطي القانوني والإحتياطي

الـــنظامي بمـــا لا يتجاوز ١٠% من المتبقي من الأرباح الصافية بعد تجنب الاحتياطي القانوني والنظامي ، واستخدام هذه الإحتياطيات الصافية لتصحيح مسار الشركات التابعة المتعثرة .

٩/٣/٣ نتائج تطبيق الخصخصة في مصر

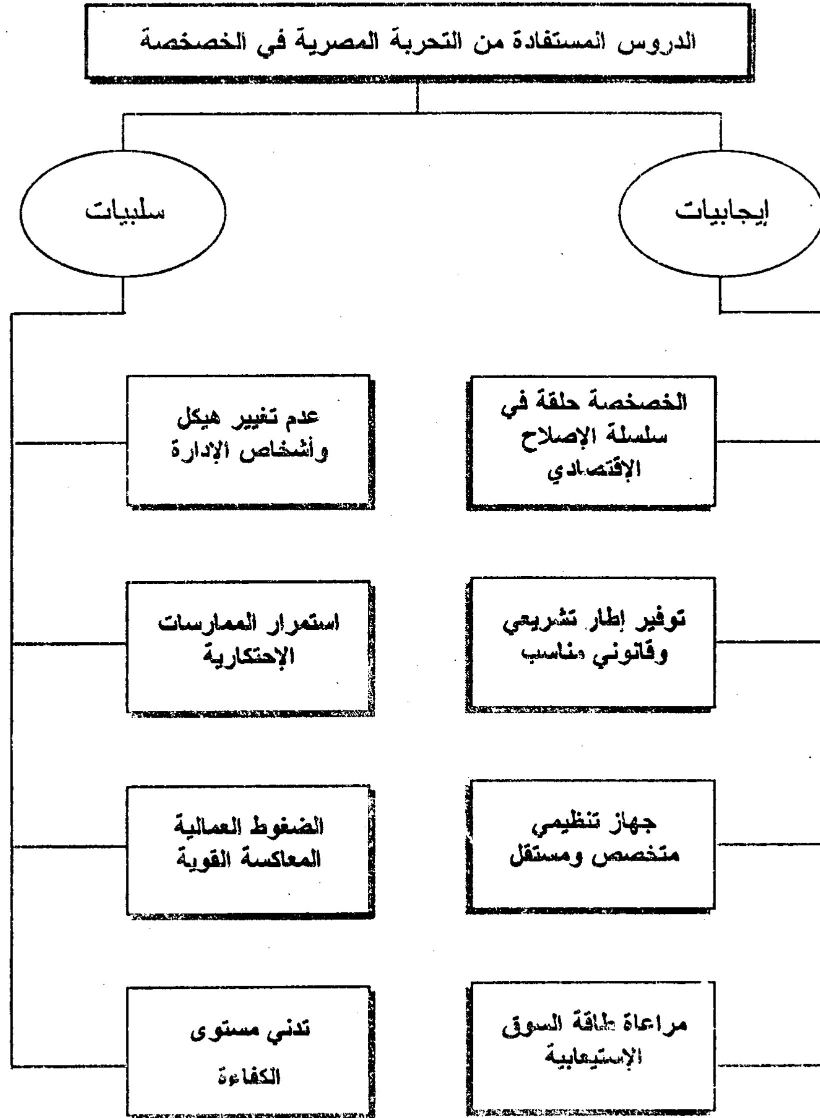
تؤكـــد الـــتجربة المصـــرية الأهمية القصوى لإعداد وتهيئة المشروعات الإقتصـــادية للخصخصـــة ســـواء على المستوى الكلي أو الجزئي قبل تنفيذ عمليات الخصخصة ذاتها، حيث يمكن إرجاع معظم النتائج الإيجابية والسلبية الـــتي اكتنفت برنامج الخصخصة إلى عوامل القوة أو الضعف في السياسات والإجراءات المستخدمة لتنفيذ هذا البرنامج .

. فيمـــا يـــلي أهـــم العوامل الإيجابية والسلبية التي يمكن استخلاصها من التجربة المصرية في الخصخصة التي يوضحها الشكل البياني رقم (٩/٥) .

١- العوامل الإيجابية :

أ) من أهم الجوانب الإيجابية في تجربة الخصخصة المصرية أنها تتم ضمن إطـــار أوســـع مـــن خطة شاملة للإصلاح الإقتصادي في مصر ، فالحكومة المصـــرية تـــنظر إلى بـــرنامج الخصخصة على أنه حلقة أساسية في سلسلة اســـتراتيجيات الإصـــلاح الإقتصادي في مصر . وإن هذا الإصلاح يتضمن برنامجين رئيسين متتاليين هما برنامج التكييف والتثبيت الإقتصادي ثم برنامج الإصـــلاح الهيكـــلي . وتعتبر الخصخصة في جوهرها جزء من استراتيجية التحرر الإقتصادي وتدعيم السوق وتفاعل العرض والطلب في اتخاذ القرارات الإنتاجية والاستثمارية .

(شكل بياني رقم ٥/٩)



وقد ساهمت عمليات الخصخصة مع السياسات النقدية والمالية القوية التي استخدمت، في خفض عجز ميزانية الدولة وفي استقرار سعر صرف الجنيه المصري إلى حد كبير خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.

ب) أقدمت الحكومة المصرية على توفير إطار تشريعي جديد مناسب، لتدعيم برنامج الخصخصة، حيث تم إصدار تشريع ينظم سوق رأس المال في مصر بشقيه الأولي (سوق الإصدار) والثانوي (سوق التعامل) وهو قانون ٩٥ لسنة ١٩٨٩، وكذلك أصدرت قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ إلى جانب العديد من التعديلات المناسبة لتشريعات ولوائح اقتصادية قائمة.

وقد ساهمت هذه السياسة التشريعية الجديدة التي استهدفت تحرير الإقتصاد المصري وتشجيع مشاركة القطاع الخاص ، سواء كان وطنياً أو أجنبياً، في تقنين آليات وأساليب الحرية الإقتصادية ، وتوسيع قاعدة الملكية للقطاع الخاص ، ومحاولة التقليل من الرقابة والتدخل الحكومي في الحياة الإقتصادية .

وتعتزم الحكومة المصرية إصدار المزيد من التشريعات تحقيقاً لهذا الإتجاه الليبرالي خلال الدورة الحالية للبرلمان المصري ، ولا سيما إصدار قانون موحد للشركات والاستثمار يتضمن مزيداً من المرونة والتيسير والتشجيع للقطاع الخاص وبرنامج الخصخصة .

وهذا لا ينفي حقيقة أن الدستور المصري لم تزل به بعض النصوص التي تعكس عصر التدخل الإقتصادي الحكومي والنظرة الشمولية التي كانت سائدة في الإقتصاد المصري خلال حقبة الستينات إلا أن التشريعات الجديدة والمتوقع صدورها هذا العام ، والتي سبقت الإشارة إليها . تعتبر خطوات جريئة وقوية

وواسعة لتشجيع القطاع الخاص ، والإسراع بمبدأ الخصخصة وتوسيع الملكية مع عدم المساس بالدستور .

ج) تم إنشاء وزارة متخصصة للإشراف على جميع شركات قطاع الأعمال العامة ، الحق بها مكتب فني **Public Enterprise Office (PEO)** يقوم بمهمة الأمانـــة الفنية لها ، في مجال تنفيذ جميع سياسات الخصخصة لتوسيع قاعدة الملكية الخاصة في شركات قطاع الأعمال العام ، ولإعادة هيكلة الشركات .

ولا شـــك أن هذه خطوة إيجابية هامة نحو إيجاد شكل تنظيمي متخصص يقــوم عــلى تــنفيذ وتقييم وتنسيق برنامج الخصخصة في مصر . وقد أصدر المكتب الفني لوزير قطاع الأعمال العام عدداً من الإصدارات المطبوعة التي تعتبر ، إعلانا حكوميا رسميا عن برنامج الخصخصة ووسائله وإجراءاته ، مما ساعد على وضوح البرنامج وسياساته أمام المسئولين والمختصين والجمهور في الداخل والخارج .

د) مراعاة طاقة السوق الإستيعابية لخصخصة العدد الكبير من المشروعات الإقتصـــادية ومشـــروعات الخدمات العامة التي يحتويها برنامج الخصخصة المصري ، حيث تبلغ قيمة مشروعات الخدمات العامة مثل الإتصالات السلكية واللاســلكية والكهـــرباء والغاز والبترول والسكك الحديدية والموانى وشركة مصر للطيران، أكثر من ٥٥٠٠٠ مليون دولار أمريكي وهو مبلغ يفوق جميع المدخرات المصرية في الخارج .

٢– العوامل السلبية :

أ) لــم يواكـــب بـــرنامج الخصخصـــة المصري ، والتغييرات التشريعية والتـــنظيمية الـــتي تمت ، تغييرات كافية في هيكل وأشخاص مجالس الإدارة

القديمــة لشــركات القطــاع العام ، مما ساهم في استمرار أسلوب المركزية الشــديدة فــي إدارة الشركات المطلوب خصخصتها وفي برنامج الخصخصة ذاته، فالعديد من القرارت يتطلب موافقة وزير قطاع الأعمال أو رئيس مجلس الــوزراء. كمــا أن كثيراً من قرارات وأجراءات إعداد وتهيئة هذه الشركات للخصخصــة يحــتاج إلى مبادرات سريعة لم تكن بعض القيادات القديمة في مجالس إدارة هذه الشركات قادرة عليها بحكم خبراتها القديمة، أو راغبة فيها بحكم تطلعاتها وقناعاتها التي لم تتغير كثيراً .

ب) استمرار بعض الممارسات الإحتكارية في أسواق السلع والخدمات من جانب شركات قطاع الأعمال العام ، مما أعاق تدعيم وتحفيز عوامل المنافسة في الأسواق ، وقد أضر ذلك بإمكانية تحقيق الكفاءة المنشودة في مجال الإنتاج والاستثمار .

ج) اصــطدمت محــاولات إعادة هيكلة الشركات العامة وإعدادها لعمليات الخصخصــة المتــنوعة بالضــغوط العمالية القوية من جانب نقابات العمال ونقابات العاملين المختلفة ، وترددت أصداء هذه المعارضات والمخاوف ، من انتشار البطالة وانحسار فرص العمل المتاحة ، في بعض الصحف المعارضة، وفــي العديــد مــن الــندوات والمؤتمرات التي عقدت خلال السنوات القليلة الماضية.

وبالرغم من عدم دقة هذه المخاوف من وجهة النظر الإقتصادية، أو عدم حدوثها بالحجم الكبير الذي تصورته هذه المعارضات، إلا أنها جعلت الحكومة المصــرية مترددة في اتخاذ بعض القرارات الهيكلية المطلوبة لإعداد وتهيئة هذه الشركات العامة للخصخصة. مما اضطرها إلى توزيع أرباح على العمال في بعض الشركات الخاسرة، وكذلك تأجيل صدور لوائح العاملين الجديدة في

شـــركات قطاع الأعمال العام، والتي تربط بين الأجور والحوافز وبين زيادة الإنتاج، لأكثر من سنتين متتاليتين حتى الآن .

د) تـــرتب عـــلى العوامل الثلاث السابقة استمرار عدم امكانية إعادة هيكلة التكاليف الجارية ، وتدني مستوى الكفاءة والعائد على رأس المال المستثمر في كـــثير مـــن شـــركات قطـــاع الأعمال العام، وأصبحت العلاقة بين عمليات الخصخصة وبين تحسن الكفاءة في هذه الشركات غير واضحة ومشكوك فيها، وعدم الأهتمام بالجوانب التسويقية لعمليات الإنتاج، واستمرار الخلاف الشديد بيـــن مؤيـــدي ومعارضي الخصخصة، ومدى استفادة الإقتصاد القومي منها، وأثرها في نهاية الأمر على التنمية الإقتصادية .

يتضـــح مما سبق أن برنامج الخصخصة المصري قد مر بثلاث مراحل هي:

- المرحلة الأولى عام ٩٢/٩١، حيث تم في هذ المرحلة، إحداث التغييرات المؤسســـية، وإنشاء وزارة لقطاع الأعمال العام، وبيع الأصول الصغيرة، وبيـــع حصة الدولة في المشروعات المشركة التي تملك فيها الدولة نسبة صغيرة.
- المرحـــلة الـــثانية عـــام ٩٣/٩٢، حيث تم في هذه المرحلة بيع الأصول والشـــركات المطروحة للخصخصة، إلى المستثمرين الرئيسيين من خلال العطاءات العامة.
- المرحـــلة الثالـــثة عام ١٩٩٤، حيث تم في هذه المرحلة، البيع من خلال سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى البيع إلى المستثمرين الرئيسسيين من خلال العطاءات العامة.

ولعل أهم الدروس المستفادة من التجربة المصرية في الخصخصة ما يلي:

أ- أن التجربة المصرية تؤكد على أن سياسة الخصخصة لا بد وأن تكون جزءاً من برنامج إصلاحي متكامل، كما تؤكد على ضرورة أن يتم تنفيذ هذه السياسة وفق برنامج تدريجي حتى يتم تلافي الآثار الإجتماعية السلبية، مع إمكانية البدء ببيع المصانع الصغيرة أولاً، ثم طرح المصانع الكبيرة في مرحلة لاحقة.

ب- أن التجربة المصرية، وهي ترتكز على بيع وحدات القطاع العام، لا تمثل بالضرورة نموذجاً يحتذى به، لأنها نبعت من بيئة معينة سيطرت فيها الدولة على معظم القطاعات الفاعلة في الإقتصاد. ويلاحظ أن هذا الوضع لا يمثل ما هو قائم في دول الخليج حيث يقوم القطاع الخاص بدور أساسي وفاعل في النشاط الإقتصادي، ولذلك يمكن أن تتوجه عملية الخصخصة إلى تمويل المشروعات الجديدة عن طريق طرح أسهمها في السوق، مع إمكانية طرح نسبة معينة من أسهم الصناعات القائمة بحيث يظل للدولة دوراً أساسياً في رسم سياسات هذه الصناعات الاستراتيجية منها.

ج- أن الحالة المصرية قد استثنت حتى الآن بعض الصناعات من عملية الخصخصة كالصناعات الثقيلة، والصناعات الاستراتيجية كالنفط، ومشروعات المنافع العامة.

د- أن نجاح برنامج الخصخصة يتوقف إلى حد كبير على قضية الثقة في الإقتصاد القومي والاطمئنان إلى مستقبل حركته. ويمكن أن تساهم الشفافية والعلانية – عند تناول حقائق الموقف الاقتصادي وموقف الشركات المطروحة للخصخصة – في دعم هذه الثقة بين الدولة والمستثمرين.

هـ- تؤكد الحالة المصرية أيضا على أهمية الاصلاحات القانونية والتشريعية لتهيئة البيئة المناسبة لسياسة الخصخصة.

و- كما تؤكد الحالة المصرية أن البيع على أساس المنافسة والعلانية، سواء تم ذلك عن طريق البورصة أو عن طريق العطاءات العامة، أفضل من البيع عن طريق المفاوضات الثنائية.

ز- وأخيــراً فإن الحالة المصرية تؤكد على أهمية وضع شروط في عقد البيع تهــدف إلى اســتمرار الإنتاج من السلع والخدمات بما يتناسب مع الطلب المتوقع في المستقبل . ويمكن أن تتضمن هذه الشروط: حجم الاستثمارات المطلوبة ، ونوعية التكنولوجيا المستخدمة ، ووضع العمالة وحقوقها.

٩/٤ تقييم الشركات لأغراض الخصخصة ودور المحاسبة والمراجعة

٩/٤/١ إعادة هيكلة الشركات

إعــادة هيكــلة Restructuring المشــروع الإقتصــادي هي مجموعة السياسات والإجراءات التي تتم بغرض تصويب الهيكل المالي أو الإقتصادي أو الفــني له، بما يمكنه من تحقيق أهدافه والإستمرار بنجاح وكفاءة سواء في الأجل القصير (الإنتاج الجاري) أو في الأجل الطويل (النشاط الاستثماري).

وتعتبر الوحدة الإقتصادية قادرة على الإستمرار بنجاح وكفاءة اقتصادياً، عندما تحقق معدل عائد اقتصادي مناسب يتفق مع الطاقات الإنتاجية المتاحة لديها.

كمــا تعتبر الوحدة الإقتصادية قادرة على الإستمرار بنجاح وكفاءة مالياً، عــندما يــتوازن هيكلها المالي، سواء من جانب السيولة المتوفرة ، أو القدرة الذاتية على مقابلة إلتزاماتها المالية وخدمة ديونها، والقدرة الذاتية على التوسع في المستقبل ، وتحقيق عائد مناسب على حقوق الملكية .

وتعتبر الوحدة الاقتصادية قادرة على الإستمرار فنيا ، عندما يكون للوحدة الاقتصادية موارد بشرية وتقنية والية وإدارية قادرة على الإنتاج حاليا ومستقبلا، بكفاءة في ظل سيادة المنافسة في الأسواق .

ومن الأهمية بمكان التأكيد على أن إعادة الهيكلة ، وهي عملية معقدة ومتشابكة، لا تعتبر ضرورية في حالة الوحدات الإنتاجية الخاسرة فقط، بل قد تكون ضرورية أيضا في حالات الوحدات الإنتاجية التي تحقق أرباحا ، إذا كانت هياكلها الإقتصادية أو التمويلية أو الفنية غير سليمة بالمفهوم السابق تحديده. وتظهر ضرورة إعادة الهيكلة في الوحدات الإقتصادية الرابحة ، إذا كانت تعمل في ظل احتكارات أو إعانات أو مزايا مالية أو عينية لا تتوفر في ظل أسواق تتسم بالمنافسة .

تختلف عملية إعادة الهيكلة بحسب طبيعة ونوعية المشاكل الهيكلية التي يتصف بها هيكل المشروع الاقتصادي ، وبصفة عامة يمكن تقسيم عمليات إعادة الهيكلة إلى نوعين :-

النوع الأول : إعادة هيكلة محدودة .

النوع الثاني : إعادة هيكلة شاملة .

إعادة الهيكلة المحدودة :

قد تكون الوحدة الإنتاجية سليمة من الناحية الفنية ، بينما تعاني من مشاكل نتيجة لوجود اختلالات مالية معينة ، وللتخلص من هذه الاختلالات المالية، تحتاج الشركة فقط إلى تصويب هيكلها المالي ، لإستعادة قدرتها على الاستمرار بكفاءة . في مثل هذه الحالات تعتبر عمليات إعادة الهيكلة محدودة،

وغالبا ما تتطلب إعادة هيكلة مالية فقط لتحقيق شرط الكفاءة سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل .

إعادة الهيكلة الشاملة :

عـندما تواجـه الوحدة الإنتاجية اختلالات هيكلية متنوعة المصادر أكثر تعقيداً وتنوعاً بحيث تتطلب اتخاذ اجراءات هيكلية واسعة في أساليب التقنية المستخدمة ، وهيكل الإدارة والعمالة والتنظيم ، والهيكل المالي ، وأحياناً في أغراض الوحدة الإنتاجية ذاتها ، فإن عمليات إعادة الهيكلة تعتبر شاملة حيث تشـمل أكثر من هيكل واحد من هياكل الوحدة الإنتاجية، وفي معظم الحالات تشتمل عمليات إعادة الهيكلة على إعادة الهيكلة المالية كأحد مكوناتها الأساسية.

٩/٤/٢ أهم سياسات إعادة الهيكلة :

تختـلف سياسات إعادة الهيكلة بإختلاف نوع الاختلال الهيكلي، وعما إذا كـان اخـتلالاً محدوداً أم اختلالاً شاملاً. وفيما يلي دراسة هذه السياسات في حالة إعادة الهيكلة المالية المحدودة، ثم في حالة إعادة الهيكلة الشاملة.

١- سياسات اعادة الهيكلة المحدودة :

وتتمثل أهم سياسات إعادة الهيكلة المالية المحدودة فيما يأتي :-

أ- زيادة رأس مال الوحدة الإقتصادية .

ويتم زيادة رأس مال الوحدة الإقتصادية بعدة طرق، أهمها ما يلي:

١- الإندماج Merger

ويـؤدي الإندمـاج بالضـم إلى انـتقال الذمة المالية للوحدة الإقتصادية المـندمجة إلى الوحدة الإقتصادية الدامجة ، ومن ثم زيادة رأس مال الأخيرة بحصة عينية تتمثل في صافي أصول الوحدة الإقتصادية المندمجة.

٢- إصدارات جديدة للأسهم :

في حالة الشركات المساهمة يمكن زيادة رأس مال هذه الشركات إما عن طريق المزاد أو الإصدار محدد السعر.

ولكـن يؤخـذ على نظام المزاد في الإصدارات الجديدة إنه يستبعد عادة صـغار المسـتثمرين ، ويتم منع العاملين في الوحدات الإقتصادية ذاتها من المشاركة فيه . كذلك فإن محاولات الترويج للإصدار محدد السعر قد تدفع إلى تحديد سعر منخفض لتشجيع صغار المستثمرين .

وقـد لجأت بريطانيا في عمليات الخصخصة إلى مزيج من الطريقتين ، بحيث يجمع الإصدار بين السعر المحدد والمزاد ، بحيث يتم عرض جزء من الأسـهم فـي شكل "حصص" على الموظفين وصغار المستثمرين على أساس سعر محدد ، ويتم طرح باقي الأسهم في المزاد العام أمام كبار المستثمرين.

٣- تحويل المديونية إلى زيادة في رأس المال :

يمكن زيادة رأس مال الوحدة الإقتصادية عن طريق تحويل بعض أو كل مديونياتها للغير إلى زيادة في رأس مالها. وبذلك يتوفر لها وضعاً مالياً جديداً دون أعباء مالية كبيرة مقابل الديون وفوائدها المستحقة .

ب- إسقاط أو إعادة جدولة الديون :

تعتبر سياسة إسقاط كل أو بعض الديون المستحقة على الوحدة الإقتصادية وإعادة جدولة هذه الديون محوراً رئيسيا من محاور إعادة الهيكلة المالية ، ولا سيما من الدائنين من البنوك والمؤسسات المالية الأخرى .

ج- إعادة تقييم الأصول :

كـثيراً ما تكون أصول الوحدة الإقتصادية كالمباني والأراضي والمعدات مقومـة بقيمتها الدفترية ، وهي قيمة تاريخية ، كثيراً ما تكون أقل من قيمتها السوقية الحالية .

لذلك فإن عملية إعادة تقييم الأصول تتضمن من الناحية المحاسبية تغطية كل أو جزء من الخسائر المتراكمة في الميزانية ، وكذلك توفير بعض السيولة المالية في حالة بيع هذه الأصول غير المستغلة بقيمة أكبر من قيمتها الدفترية.

وثمة ثلاثة أساليب رئيسية لإعادة تقييم الأصول :-

- طريقة تكلفة الإحلال .
- طريقة القيم الدفترية المعدلة للأصول والخصوم .
- طريقة التدفقات النقدية المخصومة على أساس الإيرادات المستقبلية .

٢- سياسات إعادة الهيكلة الشاملة :

إذا لـم تكن سياسات إعادة الهيكلة المالية المحدودة كافية لعلاج الاختلال الهيكلي للوحدة الإنتاجية، تصبح الحاجة ملحة لاتخاذ سياسات ودراسات أشمل وأعمق لتحقيق الهيكلة الشاملة.

وإعـادة الهيكلة الشاملة تشمل عدداً من السياسات المتكاملة لضمان نجاح الوحـدة الإقتصادية مالياً واقتصادياً وفنياً وتسويقياً وإدارياً، بحيث يتم دراسة شـاملة لكـل منتج أو خدمة تقوم الوحدة الإقتصادية بانتاجها من حيث التكلفة والإنـتاجية والوضـع التنافسي في السوق من حيث السعر والجودة ونوعية الخدمة، والعائد على الاستثمار والعائد على الأصول.

فـإذا أكدت دراسات إعادة الهيكلة امكانية الوحدة الإنتاجية على الإنتاج، والمنافسة في السوق وتحقيق الربحية الإقتصادية المناسبة، فيجب وضع خطة

مفصلة لإعادة الهيكلة، وجدول زمني محدد لتنفيذها، وتحديد تكالفيها، ثم البدء في تنفيذ هذه الخطة على مراحل.

اما إذا كانت نتيجة دراسات إعادة الهيكلة للوحدة الإنتاجية عدم امكانية أو قدرة الوحدة الإنتاجية على المنافسة وتحقيق الربحية المناسبة . لأسباب هيكلية قـد تـرجع إلى انخفاض الطلب على السلعة أو تقادم التقنية المستخدمة وعدم جدواهـا الإقتصادية ، أو فقدان الخبرة النسبية في الجودة والتكاليف ، فيجب التوقف عن الإنتاج وتصفية الوحدة الإنتاجية فوراً.

ومـن ناحية أخرى ، إذا انتهت دراسة إعادة الهيكلة الشاملة إلى امكانية تغيير المنتج النهائي فتكون سياسات إعادة الهيكلة قائمة على أساس إنتاج سلعة أو خدمـة جديـدة بالإمكانيات القائمة والمتاحة بشرط أن يحقق الإنتاج العائد المناسـب وأن تكـون التكاليف المالية لخطة إعادة الهيكلة في مقدرة الوحدة الإنتاجية . وفي جميع هذه الحالات فإن سياسات إعادة الهيكلة الشاملة تتضمن السياسات الأتية :

١) إعادة هيكلة عمليات الإنتاج (أجل قصير) .

٢) إعادة هيكلة عمليات الاستثمار (أجل طويل) .

٣) إعادة هيكلة أنظمة الإدارة .

٤) إعادة هيكلة مهارات المديرين وخبرات العمال وحوافزهم .

٩/٤/٣ مراحل إعادة الهيكلة

يمكـن تقسـيم مـراحل الهيكـلة لأي وحدة اقتصادية لإعدادها لعمليات الخصخصة إلى ثلاثة مراحل رئيسية هي :-

١ – المرحلة الأولى: مرحلة تحديد جدوى المشروع :-

وفـــي هذه المرحلة يتم عمل "تشخيص Diagnosis" شامل لجميع الجوانب الاقتصـــادية والماليـــة والتنافســـية والفنية الإدارية والعمالة الخاصة بالوحدة الإنـــتاجية، حـــتى يمكن الإجابة على السؤال الهام الرئيسي عن مدى جدوى المشـــروع حاليا، وامكانيات استمراره بكفاءة ونجاح في المستقبل، فإذا كانت الإجابة بالإيجاب، فهل يحتاج المشروع إلى إعادة هيكلة مالية محدودة فقط أم إعادة هيكلة شاملة؟ أما إذا كانت الإجابة بالنفي، بمعنى عدم جدوى المشروع وقدرتـــه عـــلى الإنـــتاج بكفاءة وربحية مناسبة في الأجل الطويل، كان من الضـــروري اتخاذ قرار بتصفية المشروع، واتخاذ اجراءات التصفية ووضع خطة لها.

وتتضمن المرحلة الأولى لتحديد جدوى المشروع دراسة الجوانب التالية:-

١ – <u>تحديد القيمة الاقتصادية للمشروع :</u>

وذلك باستخدام طريقة من الطرق الثلاثة الآتية :

أ) القيم الدفترية المعدلة للأصول الخصوم في أخر ميزانية .

ب) تكلفة الأستبدال أو الأحلال .

ج) الدفعات النقدية المخصومة المقدرة على أساس الإيرادات المستقبلية .

٢ – <u>تحليل الهيكل المالي :</u>

يتطلب الأمر التركيز بصفة خاصة على :

أ) إجمالي النشاط (مقوما بالقيمة أو الحجم حسب الحالة) .

ب) التكاليف مع تحليل بنودها الرئيسية .

ج) حجم المديونية .

د) مدفوعات خدمة الدين .

ه) الأرباح ومؤشراتها المختلفة .

و) التدفق النقدي .

٣- تقييم الوضع التنافسي :

أ) تقييـــم الوحـــدة الإنتاجية من حيث توليفة المنتجات ومبيعاتها وربحيتها حسب خطوط الإنتاج ، والتوزيع الجغرافي ، والعملاء ، والأسواق التي تخدمهـــا ، وقـــنوات التسويق ، وسياسات التسعير ، والمزايا التنافسية النسبية ، وذلك على مستوى السوق المحلي والسوق الخارجي .

ب) دراسات الصناعة ذاتها التي تنتمي إليها الوحدة الإنتاجية من حيث :

- معدل النمو الحالي .
- احتمالات معدلات النمو المستقبلية .
- مدى استقرار نوع الإنتاج .
- عدد المنافسين .
- مدى سهولة الدخول إلى مجال الصناعة .
- حصة الشركة من السوق ومدى استقرار هذه الحصة .
- دور وأهمية التقنية .
- أنماط الشراء ومدى استقرار العميل وولائه .

ج) تقييـــم مدى قدرة الصناعات المغذية المحلية على تلبية الاحتياجات التقنية للوحدة الإنتاجية .

٤- <u>تقييم الجوانب الفنية :</u>

أ) دراســـة الحالة المادية للأصول الثابتة ومدى ملائمتها وصلاحيتها للعملية الإنتاجية.

ب) تقدير مدى ملائمة الآلات والمعدات من الناحية التكنولوجية لمتطلبات الجودة.

ج) تقييـــم العلاقـــة بين العامل والآلات المستخدمة ، على أساس مدى كفاءة ومهارة وتدريب الأيدي العاملة .

د) قياس معدلات الإنتاجية .

٥- <u>تقييم الإدارة والعمالة :</u>

أ) تقييـــم مـــدى كفاءة التنظيم الإداري للوحدة الإنتاجية، وقدرته على القيام بتحقيق أهدافها ووظائفها بمرونة وأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت .

ب) تقييـــم هيكـــل العمالـــة والأجور والحوافز، في ظل الاحتياجات الفعلية، ومدى ارتباط ذلك بأهداف الإنتاج ومستوى الخدمة.

٢- المرحلة الثانية : إعداد خطة إعادة الهيكلة :

إذا تـــأكدت جـــدوى المشـــروع وامكانيـــات استمراره بكفاءة ونجاح في المستقبل من الدراسات التطبيقية التي شملتها المرحلة الأولى، يتم الانتقال إلى المرحـــلة الـــثانية وهي مرحلة إعداد جميع عناصر خطة إعادة الهيكلة ذاتها وتتضمن هذه الخطة خمس خطط فرعية هي :-

١- <u>خطة مالية :</u>

أ) تحديد الأصول غير المستغلة أو غير الضرورية والتي يمكن التخلص منها والبيع بسعر السوق لتوليد سيولة نقدية .

ب) وضـــع برنامج تشغيل الوحدة الإنتاجية في المستقبل وخطط الإنتاج بأكبر طاقة ممكنة وأقل تكلفة ، لمدة خمس سنوات قادمة .

ج) وضـــع تصور للأداء المالي خلال خمس سنوات قادمة ، من خلال عمل موازنـــات تقديرية سنوية ، وقائمة دخل سنوية وقائمة تدفق نقدي سنوية لمدة خمس سنوات قادمة .

٢- **خطة تسويقية :**

يعتـــبر التسويق من أهم ركائز إعادة الهيكلة في الوقت الحاضر ذلك أنه مـــن المسلم به أن التسويق بمعناه الشامل يسبق عملية الإنتاج، حيث يتضمن التوليفة التي يتم بيعها من المنتجات بسعر يحقق ربحا، ويشبع رغبة المستهلك، فـــي المكان والزمان اللذين يطلب فيهما السلعة أو الخدمة وبالكيفية التي تشبع رغباته الاستهلاكية.

٣- **خطة فنية :**

وتتضمن ما يلي :-

أ) تحديـــد مـــدى الحاجة لاستثمارات إضافية لرفع جودة المنتجات أو إدخال منتجات جديدة لكل من السوق المحلي والسوق العالمي .

ب) تقدير مبدئي بتكلفة الاستثمارات اللازمة في (أ) .

ج) تقدير الاستثمارات اللازمة لرفع كفاءة المعدات والآلات الحالية .

٤- **خطة تنظيمية :**

وتتضمن ما يلي :-

أ) سياسة الوحدة الإنتاجية من حيث المنازعات القانونية الجارية .

ب) الشكل القانوني المناسب للوحدة الإنتاجية .

ج) سبل حل مشكلات الضرائب .

د) وضع خريطة تنظيمية للوحدة الإنتاجية تبين خطوط السطلة والمسئولية وتدفق سير العمل .

٥- خطة العمالة :

وتتضمن ما يلي :-

أ) دراسة هيكل العمالة، واقتراح هيكل بديل إذا لزم الأمر.

ب) وضع خيارات لإعادة هيكلة الأيدي العاملة ومستوياتها وخبراتها ومهاراتها، وكيفية معالجة أي عمالة زائدة عن الحاجة الفعلية للإنتاج، مثل حوافز التقاعد المبكر، أو مدفوعات مقابل أنهاء الخدمة، أو بيع المشروع للعاملين به، وبرامج التدريب اللازمة لرفع كفاءة العمالة، وتكاليف هذه البرامج.

٣- المرحلة الثالثة : البرنامج الزمني للتنفيذ :

من الأهمية بمكان وضع جدول زمني لتنفيذ خطة إعادة الهيكلة التي تم وضعها في المرحلة الثانية. وهذا الجدول الزمني يتضمن ثلاث مهام رئيسية هي:-

١- توقيتات ملزمة للتنفيذ :

حيث يجب تحديد توقيت معين لبداية ونهاية كل خطة فرعية، سواء كانت مالية أو تسويقية أو فنية أو غيرها، بحيث يمكن تفادي أي تشابك بين هذه الخطط الفرعية بعضها البعض، وتحديد التتابع الزمني السليم بين كل خطوة من الخطوات التنفيذية اللازمة .

٢- **الإشراف :**

يستحسن دائما أن تنشأ إدارة متخصصة لإعادة الهيكلة داخل الوحدة الإنتاجية ذاتها، تتولى الإشراف والتنسيق في تنفيذ سياسات وإجراءات إعادة الهيكلة.

٣- **المتابعة :**

تعتبر عملية تنفيذ جميع خطط إعادة الهيكلة الفرعية أمراً ضرورياً وحيوياً للغاية.

ويكون على إدارة إعادة الهيكلة داخل الوحدة الإنتاجية ذاتها مهام المتابعة الميدانية الدورية اللازمة، ورفع تقارير بذلك للإدارة العليا بها، حتى يتسنى للإدارة العليا اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، وإجراء أي تعديلات على خطة إعادة الهيكلة في ضوء هذه التقارير.

٩/٤/٤ دور المحاسبة والمراجعة في عملية الخصخصة :

تستدعي عملية الخصخصة وتقييم الشركات الكثير من المعارف المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة في مختلف مراحلها، وتعتبر الخصخصة ذات أبعاد اقتصادية وإدارية ومحاسبية، ولنجاح عملية الخصخصة من الناحية الاقتصادية والإدارية يتعين تحديد البعد المحاسبي لبرامج الخصخصة والتي تشتمل على عديد من الجوانب هي:-

١. توفير المعلومات المحاسبية اللازمة، والبيئة المحاسبية المناسبة للعمل في إطار الاقتصاد الحر.
٢. بناء الإطار المفاهيمي المحاسبي والمعايير المحاسبية لتوجيه انتاج المعلومات المحاسبية الملائمة لدعم سوق رأس مال كفء.

٣. تقييم الشركات المرشحة للخصخصة، والتقرير عنها إذا كان ثمة تعديلات مطلوبة لتصحيح أوضاعها قبل الخصخصة، مثل تعديل هيكل رأس المال.

٤. تقييم الشركات التي تقرر تخصيصها بهدف تقدير القيمة المقترحة لأسهمها قبل إصدارها ، أو لبيعها أو المبدئية للعطاءات أو المزايدات ، أو النهائية التي يتم قبولها من وجهة النظر المحاسبية . ويتضمن هذا النشاط دراسة مداخل التقييم الملائمة والاختبار بينها وتطبيقها .

٥. المشاركة في إعداد شروط العطاءات، ودراستها ، وتقييمها .

٦. مراجعة التقارير التي تقدمها الجهات المختلفة عن تقييم الشركات المخصخصة، ومراجعة التقييم والتقرير عنه .

٧. تطوير الأنظمة المحاسبية والقوائم المالية ، والمساهمة في إعداد التنبؤات المستقبلية للشركات المخصخصة .

٨. تقديم المعلومات اللازمة للجهات المختلفة المرتبطة بعملية التخصيص ، أو المتابعة والتي تتضمن دراسة نتائج التخصيص وتقييمها .

ولاشك أن مسئولية المحاسبة والمراجعة تتسم بأنها ذات طبيعة خاصة، حيث تساهم في عملية التقييم في إطار مسئولية إيجاد توازن دقيق بين المصالح .

ولاشك أن مسئولية المحاسبة في هذا الصدد ذات طبيعة خاصة فهي تنجز مهمة التقييم في إطار مسئولية إيجاد توازن دقيق وضروري بين المصالح المختلفة لأطراف عملية التخصيص . وقد يؤدي التحيز إلى الأضرار بإحدى الفئات التي تتأثر بالتخصيص ، وبالصالح العام بالتالي .

وعندما يتقرر بأن الهدف هو الوصول إلى القيمة التي تنصف جميع الأطراف ، فإن هذا المفهوم يختلف عن القيمة العادلة **fair value** ، فالقيمة العادلة هي التي يقررها السوق، وحيث يقبلها البائع والمشتري برضاء تام (مع توفير شروط السوق التنافسي الكامل الأخرى) فإنها تحقق العدالة بين البائع والمشتري. فهل تقتصر العلاقات في حالة الخصخصة على البائع (الحكومة) والمشتري (المستثمر) .

ولاشك أن عملية الخصخصة لا تقتصر على مجرد الصفقة الخاصة بانتقال الشركة وإنما يتعدى اثرها ذلك. فالهدف الذي تسعى إليه الدولة هو زيادة كفاءة المشروع وإسهامه في التقدم الإقتصادي، علاوة على عدم تضرر الأطراف الأخرى في المشروع لا سيما العمال. ولذلك فإن هناك أبعاداً أخرى وأطرافا عدة تتأثر بالخصخصة. ولذلك فالمفهوم المقترح هو القيمة المنصفة **Equitable value** والتي تحقق مصالح جميع الأطراف. وتنعكس هذه النظرة على مدخل التقييم، إذ يجب أن يراعى التكلفة الإجتماعية للعمالة أو للبيئة، والتي سوف يتحمل المشتري تبعاتها.

وقد تناول الفكر المحاسبي التقييم وأبعاده المختلفة بالكثير جداً من الدراسات حيث يوجد العديد من النماذج التي قدمها آدب المحاسبة والتي أخذت مجالها إلى التطبيق العملي بدرجة أو بأخرى ولعل أبرزها ما يلي:-

١. التكلفة التاريخية **historical cost** : المقدار النقدي أو ما يعادله المدفوع لاقتناء الأصل.
٢. تكلفة الإحلال **Replacement cost** : المقدار النقدي أو ما يعادله والذي يجب دفعه للحصول على أصل من نفس النوع أو معادل له.

٣. صافي القيمة الممكن تحقيقها **net realizable value** : المقدار النقدي أو ما يعادله والذي يمكن الحصول عليه من بيع هذا الأصل .

٤. القيمة الحالية **Present value** : صافي التدفقات النقدية المخصومة التي يتم الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل .

يمكن بتعديل هذه النماذج وفقا للتغيرات في المستوى العام للأسعار أن يتم الحصول على أربعة نماذج أخرى هي :

التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار. تكلفة الإحلال المعدلة بالمستوى العام للأسعار، صافي القيمة الممكن تحقيقها المعدلة بالمستوى العالم للأسعار. القيمة الحالية المعدلة بالمستوى العام للاسعار.

ومن الممكن أن يتم التقويم على ضوء مفهوم رأس المال الذي ينبغي المحافظة عليه ، وفي هذا الصدد توجد ثلاثة مفاهيم :

١) رأس المال المالي: رأس المال على أساس القيمة الأسمية .

٢) رأس المال الحقيقي: رأس المال المعدل وفقا للتغير في المستوى العام للأسعار .

٣) رأس المال المادي (أو الطبيعي): رأس المال المعبر عن الطاقة التشغيلية.

وقد أشارت جميعة المحاسبة الأمريكية في أحد دراساتها إلى أن هناك عدة طرق للتقييم هي :-

ثمن الشراء معدلات بالإهلاك، التكلفة الجارية للخدمات المعادلة للأصل، تكلفة اقتناء العناصر المشابهة، تكلفة العناصر الأكثر كفاءة بعد تعديلها على أساس الطاقة النسبية وتكاليف التشغيل، أدلة الأسعار على أن لا تزيد القيمة عن الإيرادات التي يمكن أن يحققها الأصل .

أمـــا المعيار (٣٣) لمجلس معايير المحاسبة المالية فقد ذكر الطرق التالية للتقييم:

التسعير المباشر، الطرق التي تعتمد على أدلة الأسعار وبالنسبة للأصول المســـتعملة: التقدير المباشر لأصل مطابق، سعر شراء أصل جديد مع تعديله بالإهلاك، سعر شراء أصل جديد محسن مع تعديل القيمة تبعاً لعوامل تكاليف التشغيل، المخرجات .

ويتوقف اختيار الطريقة المعينة على الظروف ، وتوفر الأدلة على صحة التقييم، ومدى امكانية الاعتماد عليه .

كما تضمن هذا المعيار مفاهيم تقييم أخرى لقياس المخزون، والأراضي، والمــباني، والمعدات والآلات شملت: التكلفة الجارية لإعادة الإنتاج، المقدار الممكن استرداده **Recoverable Amount** ، والقيمة بالنسبة للنشاط **Value to Business** . وقد طورت نماذج لقياس التكلفة الجارية للأصول المستخدمة .

وتعتبر القيمة العادلة **fair value** من اهتمامات التقييم المحاسبي . وتتحدد هذه القيمة على أساس السوق . وقد عرفتها نشرة مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٤) عـــلى أنها المقدار النقدي الذي يقدم في مقابل الأصول التي يتم تبادلها بالنقد، أمـــا ايضـــاح معاييـــر المجـــلس رقم (٢٩) والذى تناول التبادل غير النقدي للأصـــول ، فإنه وسع مفهوم القيمة العادلة في هذا التبادل حيث يمكن تحديدها بالقيمـــة الممكن تحققها في المبادلات النقدية لنفس الأصول أو أصول مشابهة، أو الأســـعار الســـوقية، أو التقييم الذي يقدمه طرف مستقل، أو القيمة العادلة المقـــدرة للأصـــول أو الخدمـــات المستلمة في مقابل الأصول، أو التي يمكن الاستدلال عليها بأدلة أخرى .

وقـــدم الأســـواق الكفئة الكاملة السعر الذي ينطوي على كل الخصائص الملائمة لتقييم الأصول والألتزامات متضمنة القيمة الزمنية للنقود والمخاطرة. ويترتب على ذلك عدم ظهور مشاكل تقدير حيث تتساوى قيمة التصرف **Exit Value** مع قيمة الاقتناء **Entry Value** .

وتجدر الإشارة إلى أن القيمة العادلة مداها أوسع من سعر السوق باعتبار أنهـــا تنطوي على سعر سوقي افتراضي طالما أن المورد لا يتم تبادله طبيعياً فـــي الســـوق. ويؤكد هذا الرأي ما تضمنه رأي مجلس مبادئ المحاسبة الذي تناول تقييم الشركة في حالة الانضمام على أساس طريقة الشراء **Purchase Method**. فتعتبر القيمة السوقية العادلة أمراً لازماً لتطبيق طريقة الشراء عند اندمـــاج الشـــركات لكـــي يكون هذا الاندماج صحيحاً وفقاً للمبادئ المحاسبية المقـــبولة قبولاً عاماً. وتوضح القائمة التالية كيفية تحديد القيمة السوقية العادلة للأصول والألتزامات وفقاً لهذا الرأي :

١. **الاســـتثمارات قصـــيرة الأجل في الأوراق المالية** : صافي القيمة الممكن تحققها .
٢. **الحسابات المدينة الجارية** : القيمة الحالية لمقاديرها على أساس معدلات الفائدة الجارية مع تكوين مخصص للديون المشكوك فيها .
٣. **المخزون** :

أ) الســـلع التامة، والمشتراة بغرض البيع: سعر البيع المقدر ناقصاً: "مجموع التكاليف اللازمة لتصريف المخزون والربح العادي"

ب) **الإنـــتاج تحـــت التشغيل**: سعر البيع المقدر ناقصا: "تكاليف اتمام الصنع والتكاليف اللازمة لتصريف المحزون والربح العادي.

ج) **مخزون المواد الأولية** : التكلفة الجارية للاحلال .

٤- **المباني والمعدات والآلات :**

أ) **إذا كـــان من المتوقع استخدامها في النشاط** : التكاليف الجارية لإحلال طاقة مشابهة ما لم توضح التوقعات المستقبلية لاستخدام الأصل قيمة أقل لمن يمتلكها.

ب) **إذا كان متوقعاً بيعها** : صافي القيمة الجارية الممكن تحقيقها .

٥- الأصـــول الأخـــرى مثل الأراضي، والموارد الطبيعية ، والاستثمارات طويـــلة الأجل في الأوراق المالية والأصول غير الملموسة القيمة الممكن تحديدها: القيمة التثمينية **Appraised Value** .

٦- الألـــتزامات (مـــثل أوراق الدفع والحسابات الجارية الدائنة والألتزامات طويلة الأجل، والمعاشات، والضمانات، والمستحقات الأخرى): القيمة الحالية المقادير التي **يجب دفعها محددة على أساس معدلات فائدة جارية ملائمة.**

٧- تقـــوم الشهرة على أساس الفرق بين مجموع قيم الأصول ومجموع قيم الألتزامات.

أما في طريقة الاندماج على أساس مزج الحصص **Pooling –of– Interests Method** ، فـــإن الأصول والألتزامات تدمج مع ما يناظرها في دفاتر الشركة المنضــــم إليهـــا عـــلى أساس القيمة الدفترية، أي أن أساس التقويم هو التكلفة التاريخية.

ويقضــــي المعيـــار الدولـــي للمحاســـبة رقم (٢٢) بتقييم أصول الشركة المندمجة عند استخدام طريقة الشراء على أساس القيمة العادلة للأصول الغير نقدية.

٩/٥ إجراءات مراجعة الخصخصة Privatisation Auditing Procedures

يعتبر موضوع مراجعة الخصخصة هو أحد أهم الموضوعات التي تحظى الآن باهتمام أجهزة الرقابة العليا في العالم أجمع، وفي هذا الشأن سوف يتم تناول نتائج ومؤشرات بيانات الدول المختلفة عن الخصخصة بالإضافة إلى دراسة إعادة هيكلة المشروعات قبل بيعها، وإدارة عملية البيع وتحديد المهارات المطلوبة لمراجعة الخصخصة ومراجعة الإجراءات التنظيمية.

٩/٥/١ نتائج ومؤشرات بيانات الدول عن الخصخصة :

أعد مكتب المراجعة الوطني للمملكة المتحدة بمساعدة جهازي الرقابة في بولندا وفرنسا مجموعة من الأسئلة عن الخصخصة أرسلت إلى الدول الأعضاء في الإنتوساي بهدف جمع معلومات بشأن الخصخصة ومنهج مرجعتها. وتم تلقي ردود ١١٧ دولة أجابت ٨١ منها عن الأسئلة في حين لم تتمكن ٣٦ دولة من الإجابة لعدم قيامها بأي خصخصة، وأسفر تحليل مجموعة عمل الخصخصة لتلك الردود عن النتائج والمؤشرات التالية:-

- تتمثل الأهداف الرئيسية للخصخصة في غالبية الدول في تنمية اقتصاد السوق وتحسين فاعلية الأعمال بالإضافة إلى تخفيض مستوى أعمال الدولة وتقليل حجم ديونها ، وهناك أهداف ثانوية كتحسين حال المعدمين وتنمية وتدعيم الاقتصاديات الإقليمية ، ونقل موارد الدولة إلى مناطق ذات أولوية .
- تتعدد أساليب الخصخصة ويتحدد اختيار الحكومة لإحداها طبقاً لأهدافها من الخصخصة ، ولقيمة وطبيعة الأعمال التي سيتم خصخصتها .

- تســند مسئولية الخصخصة في أكثر من نصف الدول إلى هيئة مركزية واحــدة هي في الغالب وزارة المالية ، وفي دول أخرى تسند إلى عدة هيــئات يــتم التنسيق بينها بواسطة جهة مركزية واحدة (وزارة المالية عادة) .
- تمت غالبية عمليات الخصخصة في وسط وشرق أوروبا وكانت غالبيتها في قطاع التجزئة يليه قطاع الصناعة فقطاع الزراعة .
- ضرورة تقييم الأصول الأساسية للوحدة التي سيتم خصخصتها بالإضافة إلى تقييمها اقتصادياً كنشاط مستمر فيما يتعلق بالإجراءات المستقبلية .
- يــتم تحديــد ســعر البيع بأساليب عديدة منها العروض التنافسية ، قيمة الأصول من الميزانية، التفاوض وغيرها ، وغالباً ما يتم المزج بين عدة أساليب لتحديد سعر بيع المشروعات وفقاً لنوعها .
- يــتم فــي بعــض الــدول فــرض إجراءات تنظيمية على المشروعات المخصخصــة ويشــمل ذلك عدة عناصر منها الأسعار، الأرباح، نظم الجودة، وتختص بفرض هذه الإجراءات جهة تشريعية منفصلة هي في الغالب وزارة المالية والتجارة، وتخضع هذه الجهة لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة في غالبية الدول .
- يقــوم الجهــاز الأعــلى للرقابة في جميع الدول تقريباً بمراجعة أعمال الخصخصــة بمفــرده، وفي بعض الدول بالتعاون مع آخرين وغالباً ما يحــدد الجهــاز توقيت تدخله للمراجعة وليس بقيود أو متطلبات قانونية مفروضة عليه .

- تشمل مراجعة الجهاز الأعلى للرقابة العديد من الموضوعات منها قانونية عمليات البيع ، تقييم الأعمال ، تحقيق أهداف البيع ، مدى ملائمة السعر، الأداء الاقتصادي للأعمال بعد الخصخصة وغيرها .
- تواجه الأجهزة العليا للرقابة مشاكل عديدة خلال مراجعتها لأعمال الخصخصة ، ومن أكثرها شيوعاً ما يتعلق بتقييم الأعمال التي سيتم بيعها.
- اعتمدت غالبية الأجهزة العليا للرقابة على العاملين لديها في تنفيذ أعمال مراجعة الخصخصة ، واستعانت باقي الأجهزة بالاستشاريين الخارجيين بجانب العاملين ، وطلبت معظم الأجهزة توافر مؤهلات معينة في العاملين لديها ، وطلب بعضها توافر معلومات عن الخصخصة .
- قام الجهاز الأعلى للرقابة في معظم الدول بتقديم تقارير عن مراجعته لبعض أو جميع أعمال الخصخصة وتم توجيهها للحكومة أو البرلمان أو كليهما كما تم نشرها في معظم الحالات .

٩/٥/٢ إعادة هيكلة المشروعات المملوكة للدولة قبل بيعها :

من المفيد أن يتم تقسيم الخصخصة إلى مرحلتين منفصلتين هما :-

١- إعادة هيكلة المشروعات لإعدادها للبيع .

٢- عملية البيع ذاته .

ويمكن بيع المشروعات بدون إعادة هيكلتها وفي نفس الوقت فإن عملية إعادة الهيكلة قبل البيع قد تؤدي إلى تسهيل البيع وزيادة الإيرادات المتوقعة منه .

وتتمثل مقومات إعادة الهيكلة في :

أ- بيع الأصول غير الجوهرية للتشغيل المنتظم للمشروعات .

ب-تغيير القيمة وتسوية الالتزامات واستخدام النقدية الناتجة عن بيع الأصول في تخفيض الدين ودعم مشروعات الدولة .

ج- إصلاحات سياسة المشروعات .

د- الإصلاحات التنظيمية مثل إلغاء بعض المستويات الإدارية واللامركزية.

ويلاحـظ اختلاف أهداف إعادة الهيكلة في المشروعات الخاصة عنها في المشروعات العامة، ولا يمكن التوصل إلى استراتيجية عامة لعملية إعادة الهيكـلة لأن أهدافهـا ليست بالضرورة متوافقة مع بعضها. وقد ترغب الحكومـة فـي بعـض الأحيـان فـي الاحـتفاظ ببعض السيطرة على المشـروعات الـتي تمـت خصخصـتها، وذلك بإصدار السهم الخاص (الذهـبي) الـذي تجـب الموافقة عليه قبل تنفيذ البيع، وهو ما يمكن أن يخفـض من قيمة المشروع عند البيع، كما قد يؤدي إلى خفض إيراداته. ومـن الممكـن تـرك عمـلية إعادة الهيكلة للملاك الجدد حيث يتم بيع المشـروعات الممـلوكة للدولة كما هي وذلك في حالة ما إذا كانت لديهم القدرة على ذلك وأيضاً في حالة البيع الجزئي للمشروع .

٩/٥/٣ إدارة عملية البيع

يتضـمن البيع بصفة مبدئية نقل الملكية بعدة طرق ويعتمد اختيار إحداها عـلى عدد من العوامل كطبيعة المشروع المطروح للبيع، هدف البيع، مرحلة تطور الأسواق المالية والسياسية المطبقة في الخصخصة .

وتتمثل العناصر الأساسية لعملية البيع في الآتى :

أ- **التحديد** : ويتضمن قرار السياسة بالبيع، الاستراتيجية العامة لتنفيذها، تقييم الحاجة للبيع وتوضيح أهدافه .

ب- **التخطيط** : ويعني إعداد خطة عمل مفصلة تتفق مع الاستراتيجية المعتمدة.

ج- **التنفيذ** : وغالبا ما يتم تشكيل فريق عمل لإدارة عملية البيع يقوم بتقييم الأعمال ، إعداد مذكرات المعلومات ، تقييم العطاءات وغيرها حتى مرحلة التسويق والبيع النهائي ، ويتم تقييم المشروع بواسطة مقيمين متخصصين يستخدمون أسلوب تقييم ملائم ، وهناك بصفة عامة ثلاثة مناهج للتقييم هي منهج السوق ، منهج الدخل ومنهج التكلفة وهناك أيضا منهج الميزانية ومنهج التدفق النقدي المخصوم ، ويمكن للحكومة استخدام المستشارين التجاريين في حالة عدم امتلاكها للمهارات اللازمة لتقييم نوع معين من المشروعات ، ويجب بعد التقييم البدء في التسويق وتقرير ما إذا كان يجب البحث عن عدد كبير من العملاء أو عدد قليل كما يجب تحديد أسلوب البيع الذي يحقق السعر الأفضل، ودراسة السهم الذهبي للحكومة في حالة البيع الكامل للمشروع الذي يجب اختبار ضرورة استمرار وجوده حتى لا يصبح وسيلة للرقابة الحكومية على المشروع الذي تمت خصخصته .

د- **المتابعة والتقييم** : حيث يتم تحليل النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المطلوبة وتحديد التحسينات في الاقتصاد وكفاءة وفاعلية عملية البيع لتحقيق أفضل النتائج في العمليات المستقبلية .

لقد تحققت خبرات هامة للعديد من الأجهزة العليا للرقابة أثناء قيامها بالمراجعة . ويتمثل الهدف الأساسي من مراجعة أي عملية بيع في تأكيد أن

العمـــلية المتبعة تتفق مع متطلبات المساءلة العامة ، وأنه تمت صيانة مصالح دافعي الضرائب بدرجة كفاية ، وأنه قد تم تحقيق أفضل عائد إنفاق .

لذلك يجب على المراجع فحص ومراجعة :

أ- **الإعـــداد للـــبيع** : للـــتأكد من تحديد الجهة المطروحة للبيع وأهداف البيع وتحديـــد أفضل أسلوب للبيع وأفضل الجداول الزمنية ، كما يجب التحقق من اتباع إجراءات عادلة ومفتوحة لمباشرة البيع .

ب- **مباشرة البيع** : للتأكد من إعداد مذكرات المعلومات، تحديد المشترين تقييم عـــروض الشـــراء . ويجب أن تحقق عملية البيع الكفء الهدف منها مع المحافظة على التوازن بين المساءلة وسرعة اتخاذ القرار السياسي وقرار الخبراء ، وتوثيق عملية البيع بما يؤدي إلى تحقيق الصراحة والشفافية .

٤/٥/٩ المهارات المطلوبة لمراجعة الخصخصة

إن عمـــلية الخصخصة تلقي بمسئوليات عديدة على عاتق الجهاز الأعلى لـــلرقابة وأن دور المـــراجع في مراجعة عملية البيع يتركز في ثلاث مراحل هي:

أ- **مراجعة القيم الجارية :**

يـــتعين على المراجع إجراء واستكمال المراجعة المالية الجارية ومعاينة جميع جوانبها لضمان صحة النتائج المالية والموقف المالي للقوائم المالية ذاتها بالإضافة إلى ضمان دقة توازن الإفصاحات ومدى أهميتها .

ب- **أثناء سير عملية البيع :**

يـــتعين على المراجع العلم بكافة الأمور المتعلقة بعملية البيع والقرارات المؤثـــرة فيه ، وعليه التأكد من إعداد مذكرات المعلومات ومعرفة المتطلبات

التشـــريعية التي تتحكم في شكلها ومضمونها كما يجب على المراجع مراجعة بيانات التنبؤ المالي وتقييمها .

ج- مرحلة ما بعد الخصخصة :

يختص الجهاز الأعلى للرقابة بتقديم تأكيد للبرلمان وللمجتمع بنجاح عملية الخصخصـــة يتضـــمن ذلـــك تقديم معلومات عن البيع وشروط ومدى الوفاء بمتطلباته القانونية ، وتقديم تقرير بمدى تحقيق البيع للأهداف الموضوعة .

إن مباشرة الأجهزة العليا للرقابة لأعمال المراجعة تتطلب توافر مهارات عامـــة لدى المراجعين تشمل القدرة على الاتصال، توافر المعلومات والقدرة عـــلى التحـــليل ، مهـــارات إداريـــة المشروع والإلمام بالاتجاهات التجارية والسياسية، وبالإضافة إلى ذلك هناك مجموعة من المهارات الخاصة لمراجعة أعمال الخصخصة تشمل فهم طبيعة ومدى أعمال الخصخصة، المعرفة بالبيئة السياســـية لـــلدولة ، النواحي التجارية، الصناعة التي تعمل بها المشروعات العامة ، بعض القوانين التجارية والعقود، المركز المالي للشركة . التشريعات المحـــلية والأجنـــبية ، والمتطلـــبات القانونية التي تؤثرعلى القضايا العامة ، مهـــارات التحليل المالي والاقتصادي، ويتم توفير تلك المهارات في الأجهزة العليا للرقابة عن طريق التعيين أو التدريب أو الاستعانة بخبرة الاستشاريين .

٩/٥/٥ مراجعة الإجراءات التنظيمية

أتسع نطاق الخصخصة في السنوات الأخيرة ليشمل الخدمات والإمدادات الحكوميـــة لـــلمدى الذي جعل دور الحكومة بالنسبة لخصخصة هذه الخدمات والإمـــدادات لا يقتصـــر على نقل ملكيتها إلى القطاع الخاص بل أصبح من واجـــبها ضـــمان إتاحتها لأفراد الشعب بالمدى اللازم والضروري وبالجودة

المناسبة والسعر المعقول ، وهذا هو الدافع الأساسي لقيام الحكومة بالإجراءات التنظيمية . كما توجد الحاجة إلى التنظيم في المواقف الاحتكارية للحد من الاحتكار وتوفير أكبر قدر من الأنشطة في بيئة منافسة .

والحاجة إلى التنظيم عن طريق الحكومة مقصورة على الأجهزة التي تمت خصخصتها، وكانت تابعة للقطاع العام، ولكن قد تكون هناك حاجة لتنظيم الأعمال التي يكون موردوها أو مسئولو الخدمة بها تابعين للقطاع الخاص من البداية في حالة اعتبار الخدمة المقدمة حيوية لعامة الشعب، ومن ناحية أخرى لا يعتبر أي تدخل من قبل الدولة في مجال الاقتصاد الخاص إجراء تنظيمياً، فإجراءات حماية الصحة العامة أو البيئة أو المستهلك أو الحقوق القانونية الأخرى لا تعتبر تدخلاً مقصوداً في السوق أو الموقف الاقتصادي. من هنا يمكن فهم التنظيم باعتباره إجراء حكومياً لازماً بسبب قيود السوق القائمة والتي لها تأثير مباشر على حرية المقاول في اتخاذ قرارات العمل ، ويشمل التنظيم التأثير على أسعار الخدمات ، تحديد بعض الخدمات باعتبارها إلزامية لأهميتها لمعظم أو جميع المواطنين ، ووضع معايير لأداء الخدمات وتنظيم الشروط والأحكام العامة للأعمال .

ويتم التنظيم من خلال اللوائح والتشريعات والقوانين وغالباً ما تكون الوزارة المسئولة هي المنظم وهناك بعض القرارات التنظيمية التي يجب أن يصدرها مجلس الوزراء أو يبدي فيها البرلمان رأيه وفي حالات أخرى يتم تعيين هيئة مستقلة عن الحكومة لتعمل كمصدر للتشريعات التنظيمية ، كما قد يكون المنظمون جهات تتبع الحكومة المركزية أو الإقليمية .

وتتناول مراجعة التنظيم أساساً الأثر الاقتصادي للتنظيم وتحقيق الأهداف التي وضع من أجلها ، وتشمل هذه المراجعة الجوانب التالية :

- تحليل الإطار التشريعي للتنظيم .
- تحليل الهيكل التنظيمي وما به من إجراءات وسلطات .
- تحليل أهداف التنظيم .
- مراجعة الإجراءات التنظيمية من ناحية التخطيط، التنفيذ، مناسبة الإجراءات .
- مراجعة الرقابة على المطابقة مع متطلبات النظام .
- مراجعة أثر التنظيم على تحقيق الأهداف والأسعار وجودة الخدمات والمنافسة .

٩/٥/٦ تجارب وخبرات بعض الدول في مجال مراجعة الخصخصة

قام ممثلو الأجهزة العليا للرقابة في بعض دول الإنتوساي بعرض تجارب وخبرات بلادهم في مجال الخصخصة ومن هذه الدول :

١- البرازيل :

يهدف البرنامج القومي للخصخصة الذي بدأ عام ١٩٩٠ إلى خفض الدين العام الفيدرالي وتحسين مستوى إدارة أموال القطاع العام وقد أنشأ البرنامج صندوقا قوميا لتخصيص الأموال على الشركات التي يتضمنها في صورة وديعة.

وقام الجهاز الأعلى للرقابة بمراجعة إجراءات الخصخصة وتبين له صحة جميع هذه الإجراءات ، كما قام بتقييم برنامج الخصخصة حيث أظهر ذلك بعض السلبيات، منها عدم ربط الإيرادات المحصلة من عملية البيع بأي هدف محدد وبالتالي عدم مساهمتها في تنمية أنشطة الدولة ، المشاركة المحدودة

للعاملين في تملك الأسهم ، افتقار الحوافز لدى صغار المستثمرين ، انخفاض قيمة الأسهم نتيجة البيع الكامل الفوري لها .

ولتجنب تكرار هذه الآثار السلبية تم إعداد دراسات لإدخال تغييرات مختلفة على القانون الذي ينظم الخصخصة تشمل توسيع قاعدة مشتري الأسهم، تقسيم عملية البيع إلى مراحل ، تقييم شامل لأصول الأعمال ، وتحديد القيمة عند البيع ، توجيه موارد البيع لاستخدامات محددة وتدعيم قاعدة البيانات بالإضافة إلى فرض التزامات على معدلات العمالة وأسعار المنتجات لمدد زمنية محددة .

جمهورية مصر العربية :

بدأت الخصخصة التلقائية مع الانفتاح الاقتصادي في أوائل السبعينات بتشجيع القطاع الخاص ورؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار في المشروعات الجديدة .

وبدأت الخصخصة الهيكلية بمعنى إعادة هيكلة القطاع العام وبيع عدد كبير من المشروعات المملوكة للدولة للقطاع الخاص مع توقيع اتفاقية الإصلاح الاقتصادي مع صندوق النقد الدولي عام ١٩٨٧، والتي تقوم على تحرير الاقتصاد المصري وأعماله لنظام السوق الحرة .

وبصدور قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بدأت الخطوات التنفيذية لإعادة هيكلة القطاع العام، حيث تضمن الخطوط العريضة لاستراتيجية الحكومة في تنفيذ برنامج الخصخصة الذي قام على ثلاثة محاور رئيسية هي :

أ- تشجيع المنافسة ودفع شركات قطاع الأعمال العام في سوق تنافسية .

ب- الاستفادة من الخبرات الإدارية للقطاع الخاص .

ج- إصدار قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ لتشجيع المواطنين على المساهمة في التنمية الاقتصادية من خلال شراء الأسهم المطروحة للبيع .

ويستهدف برنامج الخصخصة تحقيق عدة أهداف من بينها توسيع قاعدة الملكية ، زيادة معدلات استخدام الطاقات المتاحة لدى شركات قطاع الأعمال العام ، زيادة فرص العمل وتنشيط سوق المال . وأسند إلى وزارة قطاع الأعمال العام إعداد هذه البرامج والإشراف على تنفيذه كما يشترك في التنفيذ كل من الشركات القابضة والشركات التابعة وذلك وفقا للمبادئ التالية :

أ- المساواة بين القطاع الخاص وقطاع الأعمال العام في الحقوق والحريات مع عدم منح القطاع الخاص أي مزايا تفضيلية أو تمتعه بأي شكل من أشكال الاحتكار .

ب- لا يجوز تمتع الشركة القابضة بحقوق تصويت خاصة إذا كانت حصتها تمثل أقلية في أسهم الشركة التابعة المباعة للقطاع الخاص إلا إذا كانت هذه الشركة ذات أهمية خاصة للدولة .

ج- البيع يتم نقدا أو على شكل مبادلة قيمة الأسهم المباعة بجزء أو كل مديونية الشركة للبنوك، ويجوز البيع بالتقسيط للعاملين على أن تنتقل الدعم ملكية الأسهم بعد السداد الكامل .

د- إتاحة فرص متكافئة للراغبين في شراء الأسهم .

هـ- إتاحة المعلومات الكاملة عن جميع مراحل البيع فيما عدا تلك التي تحتمها سرية المعلومات في السوق .

و- إعطاء أولوية للقطاع الخاص عند إقامة المشروعات الجديدة .

ويــتم تنفيذ برنامج الخصخصة على مراحل تشمل تصنيف المشروعات، اختيار أسلوب الخصخصة الملائم لكل مشروع ، تحديد قيمة المشروعات التي سيتم بيعها ، الإجراءات التنفيذية (البيع كلي أو جزئي ، ابرام عقود الإدارة أو التأجير ، إصلاح الشركات . .الخ) وأخيراً المتابعة .

ويجرى حالياً خصخصة أسهم الشركات القابضة في رؤوس أموال كل من الشـــركات المشـــتركة أو الشركات التابعة سواء المملوكة لها بالكامل أو التي يساهم فيها القطاع الخاص ، بالإضافة إلى أصول الشركات التابعة من فروع، وخطــوط إنتاج وأراض وغيرها . كما يتم إسناد إدارة الفنادق إلى الشركات الخاصة وطرح أراضي الاستصلاح والمشروعات المملوكة للمحافظات للبيع .

ويقــوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة على برنامج الخصخصة في مصـــر، وتتمـــثل هذه الرقابة في تقويم البرنامج ومتابعة تنفيذه طبقاً لمراحله الزمـــنية بالإضـــافة إلى اضـــطلاع الـــلجان الفنية الدائمة به بتطوير النظام المحاسبي الموحد ليواكب التغيرات الاقتصادية .

وبعـــد إتمـــام عمـــلية نقل المشروع لملكية القطاع الخاص يقوم الجهاز بمراجعـــته وفقـــاً لأسلوب خصخصته حيث يقوم بالرقابة على تنفيذ الشروط الـــواردة فـــي عقـــد البيع الكلي أو الجزئي ، ويقوم بالرقابة على تنفيذ عقود الإدارة أو الـــتأجير، كما يقوم بالرقابة على الشركات طبقاً لنصيب الدولة في رأس مالها .

غانا :

تهدف الخصخصة في غانا إلى خفض أنشطة الدولة والاتجاه نحو اقتصاد الســـوق ، تحسين كفاءة العمل ، تشجيع الاستثمارات الأجنبية ، خفض ديون الدولة وتقليل عجز الميزانية .

وأسـندت عمـلية الخصخصة إلى لجنة الخصخصة الوطنية التي قامت بدراسة الشركات وإعدادها للخصخصة ، واستخدمت في ذلك عدة أساليب منها العطـاءات والمفاوضات المباشرة والممارسات ، وقد تم الاستغناء عن بعض العاملين في هذه الشركات مقابل حصولهم على المعاشات والتعويضات اللازمة وإعادة تأهيل وتدريب البعض الآخر للحصول على فرص عمل أخرى .

ولا توجـد فـي غانـا أي قيـود عـلى المـلكية الأجنبية في الشركات المخصخصة حيث تشجع الحكومة المستثمرين الأجانب وتقدم لهم مزايا عديدة مع التزامهم بإثبات عدم وجود مخاطر بيئية لمشروعاتهم .

ويقوم جهاز الرقابة بمراجعة لجنة الخصخصة حيث لا يشترك مباشرة في عملية الخصخصة ولكنه يقوم بمراجعة عملية البيع من حيث قانونيتها ، تقويم الشركات ، شروط البيع ، وتنفيذ عملية البيع ذاتها .

٤- شيلي :

بـدأت عمـلية الخصخصـة في شيلي عام ١٩٧٤، ويقوم بتنفيذها جهاز حكومـي هـو "جهـاز تنشـيط الإنتاج" وتتم الخصخصة عن طريق تحويل الشـركات إلى شـركات مساهمة وطرحها في البورصة ، وكذلك عن طريق المزايدات .

والقـانون فـي شيلي يمنع تدخل جهاز الرقابة الأعلى في اتخاذ قرارات الخصخصة حيث يقتصر دوره على مراجعة عمليات الخصخصة وفقاً للوائح وتعليمات الجهة المنفذة ، وهي جهاز تنشيط الإنتاج .

٥- الأرجنتين :

تطـورت عملية الخصخصة في الأرجنتين تطوراً كبيراً منذ عام ١٩٩٠ حيـث مـنحت القوانين الصادرة سلطات واسعة للرئيس للتدخل في الشركات

وتغيير وضعها القانوني وخلق شركات جديدة، كما حققت المساواة بين رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية في شروط تقديم العطاءات، وتم توسيع الاختصاص الرقابي للسلطة التشريعية ليشمل بالإضافة إلى المؤسسات العامة المملوكة للدولة أي مؤسسة تتلقى أو تصرف أو تدير أموالاً عامة بموجب القانون أو لهدف عام، كما دعم الإصلاح الدستوري عام ١٩٩٤ هذا التوسيع بالنص على اختصاص السلطة التشريعية بالرقابة على القطاع العام القومي اعتماداً على المساعدة الفنية المقدمة من الجهاز الأعلى للرقابة من خلال رقابته على أنشطة الوحدات العامة .

وقد ظهرت في الأرجنتين إدارات جديدة هي الوكالات التنظيمية التي منحت سلطة التأكد من وفاء الشركات المخصخصة بمسئولياتها الاجتماعية، وتخضع هذه الوكالات لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة بالإضافة إلى خضوعها لرقابة السلطة القضائية .

ويقوم الجهاز بمراجعة نشاط الوكالات التنظيمية على أساس لاحق سواء مباشرة أو بالاستعانة بخدمات الاستشاريين، وتتم هذه المراجعة من نواحي الاقتصاد، والكفاءة والفاعلية المتوقعة في أداء هذه الوكالات التنظيمية لمهامها في الإشراف على تقويم المنافع العامة، كما يتم تقييم أداء الخدمة العامة المتوقعة من شركات القطاع الخاص والإجراءات السارية في ممارسة السلطات الرقابية التي منحتها الدولة لها، وقد ساهمت تقارير الجهاز الأعلى للرقابة عن نتائج مراجعته في حل مشكلات عديدة في كثير من المجالات .

٩/٦ ملحق – دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مراجعة الخصخصة

يتمثل دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مراجعة الخصخصة على النحو التالى :–

أ– فى مجال تقويم برامج الخصخصة :

١– دراسة وتحليل مشروعات القوانين المقدمة من الحكومة للخصخصة وإبداء الرأى بشأنها وتقديم مقترحاته .

٢– دراسة مدى توافر الشروط والضوابط اللازمة لنجاح البرنامج وتقديم المقترحات بشأنها خاصة فيما يتعلق بالتدرج فى تنفيذ البرنامج بما يكفل إنجاحها .

٣– دراسة وتحليل برنامج الحكومة فى شأن معالجة الآثار السلبية لبرنامج الخصخصة فيما يتعلق منها بالبطالة والاحتكارات .

ب– فى مجال متابعة تنفيذ البرنامج :

١– متابعة التنفيذ طبقا للمراحل الزمنية التى حددها مكتب قطاع الأعمال العام .

٢– مراجعة مدى انطباق معايير تصنيف المشروعات على تلك المشروعات التى تم تصنيفها بالفعل .

٣– مراجعة الأسس التى أستند اليها مكتب قطاع الأعمال العام فى أختياره لأسلوب الخصخصة المناسب لكل مشروع بما يكفل المحافظة على المال العام .

٤- مراجعة الدراسات المتعلقة بتقويم أصول وخصوم الشركات التى يتقرر بيعها والتى تقوم الشركات القابضة والتابعة بموافاته بها .

٥- التأكد من سلامة الأسس المستخدمة فى تقويم صافى أصول المشروعات العامة التى يتقرر بيعها والإشتراك فى عملية التقويم ذاتها فى بعض الحالات .

٦- يقوم الجهاز بالتأكد من سلامة الإجراءات طبقا للضوابط المقررة فى حالة البيع الكلى أو الجزئى أو عقود الإدارة أو التأجير .

٧- التأكد من سلامة إجراءات تحصيل المستحقات المالية الناتجة عن عملية الخصخصة وفقا للإجراءات والنظم والتوقيتات المقررة والتأكد من تصرف الجهة صاحبة الأختصاص فى تلك المستحقات وفقا للنظم المقررة .

٨- الرقابة على سلامة التصرفات للتأكد من عدم إساءة إستعمال السلطة والتأكد من إستخدام إيرادات الخصخصة فى أوجه الأستخدام المحددة لها وطبقا لما هو معلن فى هذا الشأن .

ج- فى مجال الرقابة على مساهمات المال العام فى المشروعات المشتركة :

يمارس الجهاز دوره فى هذا المجال من خلال الرقابة على الشخص العام المساهم فى هذه المشروعات ويضيق دوره الرقابى هنا تدريجيا بأتجاه الحكومة الى بيع أنصبتها فى أسهم الشركات المشتركة .

د- فى مجال تطوير النظام المحاسبى الموحد وأساليب الرقابة :

إضطلع الجهاز المركزى للمحاسبات فى الستينات بمسئولية إعداد النظام المحاسبى الموحد الذى تطبقه حتى الآن كافة الوحدات العامة التى تعمل على

أسس تجارية وهى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والهيئات العامة الإقتصادية .

وتعمـل الـلجان الفنية الدائمة بالجهاز المركزى للمحاسبات على تطوير الـنظام المحاسبى الموحد بما يتلائم مع المتغيرات التى أستحدثها قانون قطاع الأعمـال العام ولتوفير المعلومات اللازمة للمستثمرين والأجانب كى يتخذوا قراراتهم الأستثمارية .

كمـا يعمـل الجهـاز المركزى للمحاسبات فى الوقت نفسه على تطوير أسـاليب الرقابة على الشركات العامة بما يلائم المتغيرات الجديدة مع إستخدام معاييـر الربحية والأستمرارية والتوازن والنمو كأساس للمحاسبة عن النتائج بدلا من معيار الإنتاجية .

هـ- فى مجال الرقابة على المشروعات التى تتم خصخصتها :

يختـلف نـوع الرقابة ونطاقها بالنسبة لهذه المشروعات بإختلاف أسلوب الخصخصة المتبع وذلك على النحو التالى :-

الـبيع الجـزئى : تخضع الشركات لرقابة الجهاز فى حالة البيع الجزئى على الوجه التالى :-

١- بيـع جزء من نصيب الدولة فى رأس مال الشركة العامة بحيث تظل الدولـة مالكـة لنسبة ٥١% من رأس المال ، وفى هذه الحالة تظل الشركة خاضعة لرقابة الجهاز بأعتبارها شركة عامة .

٢- بيع جزء من نصيب الدولة فى رأس مال المشروع بحيث ينخفض هذا النصيب الى نسبة تتراوح بين ٢٥% و ٥٠% من رأس المال ، وفى هذه الحالة تظل الشركة خاضعة لرقابة الجهاز بحكم القانون .

٣- بيع جزء من نصيب الدولة في رأس مال المشروع بحيث ينخفض هذا النصـــيب الى أقـــل من ٢٥% من رأس المال ، وفى هذه الحالة تتم الرقابة على مساهمة المال العامة فى هذه الشركة من خلال الشخص العام المساهمة وبطريق الفحص المكتبى فقط .

الفصل العاشر

الخدمات التصديقية ذات الصلة بالمراجعة

الفصل العاشر

الخدمات التصديقية ذات الصلة بالمراجعة

Attestation Services and Related Services

١٠/١ خدمات إبداء الرأى .

١٠/١/١ مفهوم التصديق .

١٠/١/٢ أنواع مهام التصديق .

١٠/١/٣ معايير التصديق .

١٠/٢ التقرير عن نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية .

١٠/٢/١ مقدمة .

١٠/٢/٢ شروط اداء المهمة .

١٠/٢/٣ مهمة الفحص .

١٠/٢/٤ التقرير عن تأكيد الإدارة المرتبط بنظام الرقابة الداخلية .

١٠/٢/٥ تعديلات التقرير .

١٠/٣ الفحص والتقرير عن المعلومات المالية الدورية .

١٠/٣/١ مقدمة .

١٠/٣/٢ طبيعة وأهداف ونطاق وتأكيدات الفحص المحدود .

١٠/٣/٢/١ طبيعة الفحص المحدود .

١٠/٣/٢/٢ أهداف عمليات الفحص المحدود .

١٠/٣/٢/٣ المبادئ العامة للفحص المحدود .

١٠/٣/٢/٤ نطاق الفحص المحدود .

١٠/٣/٢/٥ التأكيد المقبول .

١٠/٣/٣ قبول الأرتباط بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية .

١٠/٣/٤ المتطلبات الرئيسية لإجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية.

١٠/٣/٤/١ الأتفاق على شروط مهمة الفحص المحدود .

١٠/٣/٤/٢ أعتبارات التخطيط لمهمة الفحص المحدود .

١٠/٣/٤/٣ تقييم مدى كفاية الأعمال التي تؤديها أطراف أخرى.

١٠/٣/٤/٤ أعتبارات التوثيق .

١٠/٣/٤/٥ أعتبارات أداء الإجراءات والحصول على الأدلة .

١٠/٣/٤/٦ النتائج والتقرير .

١٠/٣/٥ الإجراءات التفصيلية لأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية.

١٠/٣/٦ تقرير المراجع عن الفحص المحدود .

١٠/٣/٦/١ عناصر تقرير المراجع .

١٠/٣/٦/٢ أنواع الرأى فى تقرير الفحص المحدود .

١٠/٤ أختبار والتقرير عن المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/١ طبيعة المعلومات المالية المستقبلية وأهدافها ومسئولية الإدارة والمراجع .

١٠/٤/١/١ طبيعة المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/١/٢ أهداف إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/١/٣ مسئولية الإدارة والمراجع عن إعداد وإختبار المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٢ المتطلبات الرئيسية لأختبار المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٢/١ إعتبار قبول المراجع مهمة التقرير عن المعلومات المالية المستقبلية كافي وملائمة .

١٠/٤/٢/١ الأمور التي يجب أن يحصل المراجع بشأنها على أدلة.

١٠/٤/٢/٣ تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٢/٤ درجة المعرفة المطلوبة للمراجع عن طبيعة نشاط المنشاة .

١٠/٤/٢/٥ الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٣ إجراءات أختبار المراجع للمعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٤ تقييم المراجع للعرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية.

١٠/٤/٥ تقرير المراجع عن أختبار المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٥/١ عناصر تقرير المراجع .

١٠/٤/٥/٢ تقرير المراجع غير المتحفظ عن المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٥/٣ أنواع الرأى الأخرى التى يتضمنها تقرير المراجع عن المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٥ مراجعة والتقرير عن المهام ذات الأغراض الخاصة .

١٠/٥/١ الأعتبارات العامة للتقرير عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .

١٠/٥/١/١ وجود أتفاق تام بين المراجع والعميل حول طبيعة المهمة وشكل ومحتويات التقرير .

١٠/٥/١/٢ الحصول على تفهم واضح للغرض من المعلومات محل التقرير والمستخدمين المعنيين .

١٠/٥/١/٣ العناصر الأساسية لتقرير المراجع .

١٠/٥/٢ التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

١٠/٥/٣ التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية .

١٠/٥/٤ التقرير عن مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية .

١٠/٥/٥ التقرير عن القوائم المالية المختصرة .

١٠/١ خدمات إبداء الرأى Attestation Engagements

تؤدى منشآت المحاسبة والمراجعة المهنية عديد من خدمات التصديق ، وهى تشير إلى الخدمات المتعلقة بإبداء الرأى ، وهى تهدف إلى إضفاء الثقة والمصداقية **Authentication** على تأكيدات ومزاعم الإدارة التى تتضمنها القوائم أو المعلومات المالية التى تعتبر مسئولية طرف آخر ، بعبارة أخرى ترتبط تلك الخدمات ثلاثية الأبعاد بكل من المراجعين ومعدى المعلومات ومستخدمى تلك المعلومات، وتتمثل أبرز خدمات التصديق فى عملية المراجعة **Audits** ، وخدمات المراجعة أو الفحص سواء لأغراض خاصة **Special Purposes Audits** أو لفحص القوائم الدورية أو ما يطلق عليها الفحص المحدود **Limited Review** ، أو خدمات تجميع القوائم المالية **Compilation** أو أداء إجراءات متفق عليها **Agreed-Upon Procedures** أو خدمات أختبار المعلومات المالية المستقبلية **Examination of Prospective Financial Information** .

وتعتبر المراجعة هى الخدمة الرئيسية التى تؤديها مكاتب المحاسبة حيث تتضمن عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات التى تخدم كأساس لتكوين الرأى عن تأكيد معين متضمنة القوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، توفر خدمات المراجعة عموما أعلى مستوى من التأكيد عن مزاعم معينة **Assertions** ويترتب على ذلك توفير تأكيد إيجابى **Positive Assurance** ، على النقيض من ذلك فإن خدمة الفحص **Review Services** توفر تأكيد محدود **Limited Assurance** عن تأكيد أو إيضاح معين ، حيث يتم تحديد تأكيد أو استنتاج سلبى **Negative Assurance** ، على سبيل المثال يذكر المحاسب القانونى عند أداء عملية الفحص أنه لم يتم إلى علمه ما يشير إلى أن التأكيد

كـــان غير صحيحا ، وتعتبر الإجراءات المرتبطة بالفحص أقل توسعا وتكلفة مقارنـــة بإجراءات المراجعة فى حين يتضمن تطبيق الإجراءات المتفق عليها **Applying Agreed-Upon Procedures** وجود أتفاق بين طرف ثالث ومحاسب عــلى أتـــباع إجــراءات محددة تهدف للحصول على دليل أتباع بشأن صحة معــلومات معيـــنة (مثال ذلك عندما تقوم أحد المنشآت بشراء أو أقتناء منشأة أخرى) .

بيـــنما تشـــير خدمـــة أختيار القوائم المالية المستقبلية **Examination of Prospective Information** الى الخدمـــات التصديقية التى تهدف الى فحص وتقييـــم مـــنظم للأفتراضـــات الـــتى يبنى عليها التنبؤات والتقديرات المالية والإجراءات المستخدمة فى إعداد تلك التنبؤات والإفصاح عنها ، وتحديد مدى ملائمـــة الأفتراضات ومدى سلامة الافصاحات وتوصيل نتائج ذلك الأختبار الى المســـتخدمين المعنين . وذلك الأختبار يوفر تأكيد إيجابى على إفصاحات الشركة من خلال معلوماتها المستقبلية .

أما خدمات تجميع القوائم المالية **Compilation Engagements** فهى تمثل خدمـــة تصـــديقية يســـتخدم فيها المراجع خبرته المحاسبية وليس خبرته فى المـــراجعة فى تجميع وتلخيص المعلومات المالية ، وبصفة عامة لا تمكن تلك الخدمـــة ولا يســـتهدف منها أى مستوى من التأكيد بشأن المعلومات المالية ، حيـــث أن تقريـــر المراجع عن تلك الخدمة لا يسفر عن تأكيد محدد وانما يتم تقديم تحديد وتوصيف لتلك المعلومات .

يتـــناول ذلك الجزء تحديد مفهوم التصديق وأنواع مهامها ، بالإضافة الى عـــرض معاييـــر خدمـــات التصـــديق ومقارنتها بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

١٠/١/١ مفهوم التصديق The Definition of Attestation

يعرف إيضاح معايير خدمات التصديق **Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAES)** مهام إبداء الرأى أو التصديق **Attestation** على النحو التالى :-

" تتمثل خدمة التصديق فى تعاقد أحد المحاسبين القانونيين الممارسين على إصــدار تقريــر كتابى يعبر عن رأى معين عن مصداقية تأكيد مكتوب يعتبر مسئولية طرف آخر " .

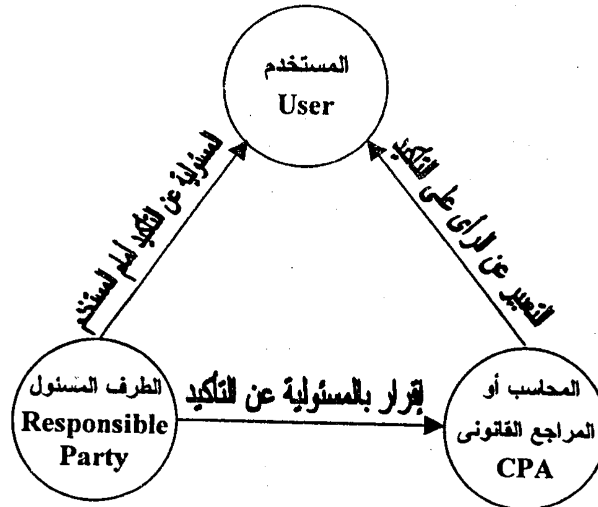
يشير تعبير ممارس **Practitioner** فى هذا التعريف الى المحاسب القانونى المؤهــل لمــزاولة المحاسبة والمراجعة القانونية . وحيث أن مهام التصديق لا تعتــبر عمليات للمراجعة كما تم تحديدها فى معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عــليها ، فــان معايير التصديق تستخدم مصطلح الممارس بدلا من المراجع . ويشــير مصــطلح تأكيد **Assertion** فى هذا التعريف للإشارة لأى تصريح أو مجموعــة مــن المــزاعم ذات الصلة كوحدة واحدة المقدمة عن طريق طرف مسئول عن إعداده . وكمثال على أحد التأكيدات التى تعتبر مسئولية الإدارة هى احتفاظ الشركة بنظم رقابة داخلية فعالة على عملية إعداد التقارير المالية .

عــادة مــا تتضمن خدمة التصديق ثلاثة أطراف هى (أ) المستخدم (أو المستخدمين) **User** ، (ب) الطرف المسئول **Responsible Party** عن عمل الــتأكيد وهى امــا أن تكــون الإدارة أو المحاسب (جــ) المراجع القانونى . يصور الشكل البيانى رقم (١/١٠) العلاقة بين تلك الأطراف الثلاثة المرتبطة بمهــام التصديق . ويلاحظ اتجاه الأسهم فى هذا الشكل البيانى ، حيث يعتبر الطــرف المســئول مســئولا عن التأكيد المقدم الى المستخدم وهو يقر بتلك

المسـئولية أمـام المحاسـب والمراجع القانونى . ويعبر المحاسب والمراجع القـانونى عـن رأى يقدمه للمستخدم عن تأكيد معين . فى بعض الحالات قد تتضـمن مهمـة التصديق طرفين فقط حيث يكون خلالها المستخدم والطرف المسئول هما ذات الشخص .

شكل بيانى رقم (١٠/١)

العلاقة ثلاثية الأطراف فى خدمة التصديق



يجـب أن يسـتخدم المحاسـب القانونى الممارس نموذج مخاطر لعملية التصديق للوفاء بمعايير العمل الميدانى عند أداء مهمة التصديق . ويتم تعريف مخاطر التصديق **Attestation Risk** بطريقة تماثل مخاطر المراجعة **Audit Risk** وهو يتكون من نفس المكونات الثلاثة (المخاطر الحتمية **Inherent Risk**، مخاطـر الرقابة **Control Risk** بالإضافة إلى مخاطر الأكتشاف **Detection Risk**) . ويجب أن يتم تحديد مخاطر التصديق بشكل يتسق مع مهمة التصديق التى يتم أدائها .

١٠/١/٢ أنواع مهام التصديق Types of Attestation Engagements

بصـــفة عامة توفر معايير التصديق ثلاثة أنواع من الخدمات هى خدمات الفحـــص والأختبار **Examination** والفحص التحليلى **Review** بالإضافة الى الإجـــراءات المـــتفق عـــليها **Agreed - Upon Procedures** . ومع ذلك فإن الإيضـــاحات الفـــردية لمعاييـــر التصديق قد تحظر أداء أحد أو أكثر من تلك الأنواع من المهام ، ويتيح الإيضاح الأول من تلك المعايير للممارس أن يقوم بأداء مهام إعداد وتجميع القوائم المالية **Compilation Engagement** .

خدمات الفحص والأختبار Examination

يمكـــن للمحاســـب الممـــارس أن يقوم بفحص وأختبار تأكيدات الطرف المسئول عند إجراء ذلك الأختبار والفحص ، يقوم ذلك الممارس بالتعبير عن رأى بـــأن الـــتأكيدات قـــد تم عرضها فى كافة النواحى الهامة طبقا للمعايير المقـــررة ، قـــد يكون ذلك الرأى للتوزيع العام أو المحدود ، فإذا ما تم تقييد توزيع التقرير يجب أن ينص الرأى على الحدود المرتبطة بإستخدام التقرير . وحيـــث أن مهـــام الفحـــص توفر أعلى مستوى للتأكيد على أحد التأكيدات أو المـــزاعم فإن المراجع يجب أن يجمع أدلة إثبات كافية لتقييد مخاطر التصديق الى مستوى منخفض .

الفحص التحليلى Review

قـــد يقـــوم المحاســـب الممارس أيضا بأداء خدمة الفحص التحليلى على تـــأكيدات الطرف المسئول ، عند أداء خدمات الفحص التحليلى يقوم المحاسب الممارس بالتعبير عن تأكيد سلبى **Negative Assurance** والذى يشير الى عدم وجود معلومات تمت، الى علم الممارس تفيد أن التأكيدات لم يتم عرضها طبقا

لــلمعايير المقــررة . يمكـــن أيضا ان يكون تقرير الفحص للتوزيع العام أو المحـــدود ، ويجـــب أن تقدم مهمة الفحص دليل إثبات كافى يهدف الى تقييد مخاطر التصديق عند مستوى معقول .

الإجراءات المتفق عليها Agreed - Upon Procedures

تمـــثل مهـــام الإجراءات المتفق عليها فى المهام التى يتعاقد خلالها أحد الممارسين مع أحد العملاء لإصدار تقرير يتضمن نتائج تتأسس على إجراءات محـــددة يـــتم أدائها على موضوع معين لأحد التأكيدات (الإيضاح الرابع من معايير مهام التصديق) ، يعتمد مستوى التأكيدات التى تقدمه تلك الخدمة على طـــبيعة ونطـــاق الإجراءات المتفق عليها مع الأطراف المرتبطة ، لذلك فإن مخاطـــر التصديق تعتبر دالة فى مستوى التأكيد المستهدف . يتم قصر توزيع الـــتقرير الـــذى يتأسس على تلك الخدمة على مستخدمين محددين ، ويلخص الـــتقرير المرتـــبط بالإجـــراءات المـــتفق عليها النتائج الخاصة بتطبيق تلك الإجراءات المتفق عليها . يوضح الجدول رقم (١٠/٢) نظرة عامة على أنواع مهام التصديق .

جدول رقم (١٠/٢)

نظرة عامة لمهام التصديق

نوع التصديق	مستوى التأكيد	مخاطر التصديق	نوع التقرير	توزيع التقرير
الفحص والأختبار	مرتفع	منخفض	رأى	عام أو محدود
الفحص التحليلى	معقول	معقول	تأكيد سلبى	عام أو محدود
الإجراءات المتفق عليها	متغير	متغير	ملخص بالنتائج	محدود

١٠/١/٣ معايير التصديق Attestation Standards

يوضح الجدول التالي رقم (٣/١٠) أحد عشر معيارا لمهام التصديق مقارنة بعشرة معايير مراجعة مقبولة ومتعارف عليها . ويتضح من الجدول مايلى :-

المعايير العامة General Standards

هناك خمسة معايير عامة لمهام التصديق ، كافة تلك المعايير العامة بخلاف المعيارين الثانى والثالث لديها معايير مناظرة تتضمنها معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . يستلزم المعيار الثانى أن يكون لدى الممارس معرفة كافية بموضوع التأكيد . يمكن الوفاء بذلك المتطلب عن طريق المحاسب والمراجع القانونى عن طريق التعليم والخبرة العملية . وقد يستخدم المحاسب القانونى أيضا خبير أو متخصص للمساعدة فى الوفاء بمتطلب المعرفة هذا . يعتبر المعيار الثالث هام بشكل خاص حيث أنه يعرض الشرطين الذين يجب وجودهما لقيام الممارس بأداء خدمة التصديق وهما :-

١- يجب أن تتوافر القدرة على تقييم التأكيد وفقا لمعايير معقولة يتم تقريرها عن طريق تنظيم معترف به أو يتم تحديدها فى التأكيد بطريقة واضحة بشكل كافى وشاملة عن طريق قارئ لديه معرفة وعنده القدرة على فهمها .

٢- يجب أن تكون هناك قدرة على تقدير أو قياس التأكيد بشكل متسق بدرجة معقولة بأستخدام تلك المعايير .

يستلزم الشرط الأول أن تكون هناك قدرة لقياس التأكيد عن طريق معايير معقولة ، يمكن إصدار تلك المعايير عن طريق تنظيمات مصممة فى ظل دليل

السلوك المهنى الصادر عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، على سبيل المثال عند مناقشة خدمات التصديق المرتبطة بالتقرير عن نظم الرقابة الداخلية ، يمكن للممارس أن يستخدم معايير مشتقة من ايضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) والتى تتأسس على وثيقة لجنة تريدواى بعنوان الرقابة الداخلية-اطار عمل متكامل **Internal Control - Integrated Framework** المعروفة بتقرير **COSO** ، أيضا يمكن أستخدام معايير يتم إصدارها عن طريق السلطات الرقابية أو الحكومية أو تنظيمات الخبراء والمتخصصين والذين يتبعون الإجراءات الواجبة للعملية . أما الشرط الثانى فهو يتطلب أن يتم إخضاع التأكيد لتقرير أو قياس متسق بشكل معقول . وعلى وجه التحديد فإن ذلك الشرط يمكن الوفاء به إذا ما توصل الأفراد الأكفاء بأستخدام نفس معايير التقدير أو القياس الى نتائج متشابهة بشكل جوهرى .

معايير العمل الميدانى Standards of Fieldwork

ان الأختلاف الوحيد فيما بين معايير العمل الميدانى الخاصة بخدمات التصديق والمراجعة يتمثل فى أن معايير التصديق لا تستلزم دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية . وبسبب الطبيعة المتغيرة للخدمات التى يمكن أدائها فى ظل مهام التصديق فإن مثل ذلك المتطلب قد يكون مقيد تماما ، يجب أن يتضمن المدخل الخاص بالعمل الميدانى لمهام التصديق التخطيط والإشراف السليم ويجب أن يتم جمع دليل إثبات كافى لتوفير أساس معقول لتكوين رأى الممارس عن التأكيد .

معايير التقرير Standards of Reporting

تختلف معايير التقرير فى مهام التصديق عن معايير التقرير فى معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها من عدة جوانب أولها أن معايير التصديق

لا تتضـــمن تطبيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بشكل ثابت أو تتضـــمن الإفصاحات عن المعلومات . ومع ذلك فإنها تتطلب أن يحدد التقرير التأكيد ونوع مهمة التصديق التى يتم أدائها . تستلزم معايير التقرير أيضا أن يحـــدد الممـــارس أى تحفظ جوهرى عن مهمة التصديق أو عرض التأكيد . يـــترتب عـــلى المعيـــار الرابع للتقرير أيضا ما يشار اليه بالتوزيع العام أو المحـــدود للـــتقارير . فـــإذا مـــا تضمنت مهمة التصديق تقييم أحد التأكيدات بأســـتخدام معاييـــر مـــتفق عليها أو تطبيق إجراءات متفق عليها . يجب أن يتضـــمن التقرير عبارة تنص على تقييد أستخدام التقرير على الأطراف التى وافقت على المعايير أو الإجراءات .

جدول رقم (٣/١٠)

معايير التصديق مقارنة بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها

معايير التصديق Attestation Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS
General Standards المعايير العامة	
١- يجب أن يتم أداء التصديق عن طريق أحد الممارسين أو الممارسين الذين يكون لديهم تدريب فنى وتأهيل كافيين لأداء وظيفة التصديق .	١- يجب أن يتم أداء الفحص عن طريق شخص أو أشخاص يكون لديهم تدريب فنى وتأهيل كافيين كمراجع .
٢- يجب أن يتم أداء التصديق عن طريق أحد الممارسين أو الممارسين الذين يكون لديهم معرفة كافية بموضوع التأكيد .	
٣- يجب أن يؤدى الممارس مهمة التصديق فقط إذا ما كان لديه سبب للأعتقاد بأن الطرفين التاليين موجودان :- • إذا كانت هناك مقدرة على تقييم التأكيد طبقا لمعايير معقولة سواء أكانت مقررة عن طريق تنظيم معترف بشكل كاف وشاملة عن طريق قارئ لديه المعرفة والقدرة على فهمها . • إذا كانت هناك مقدرة على تقدير أو قياس ثابت بشكل معقول للتأكيد بأستخدام تلك المعايير .	
٤- فى كافة الأمور المرتبطة بالتصديق يتعين الأحتفاظ بالأستقلال فى الاتجاه العقلى عن طريق الممارس أو الممارسين.	٢- فى كافة الأمور المرتبطة بالتخصيص يتعين الأحتفاظ بالأستقلال فى الأتجاه العقلى عن طريق المراجع والمراجعين.
٤- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الواجبة عند أداء مهمة التصديق .	٣- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الواجبة فى تخطيط وأداء الفحص وإعداد التقرير .

Standards of Field Work معايير العمل الميدانى	
١- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كافى والإشراف على المساعدين (إن وجدوا) بشكل دقيق .	١- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كافى والإشراف على المساعدين (إن وجدوا) بشكل دقيق .
	٢- يجب أن يكون هناك دراسة وتقييم سليم لنظم الرقابة الداخلية القائمة كأساس للأعتماد عليها ولأغراض تحديد نطاق الأختبارات الناتجة التى يتم تحديد إجراءات المراجعة تأسيسا عليها .
٢- يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كافى كأساس لتكوين الرأى الذى يتم التعبير عنه فى التقرير .	٣- يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كافى وصالح من خلال الفحص والملاحظة والأستفسارات والمصادقات لتوفير أساس معقول لإبداء الرأى بخصوص القوائم المالية محل الفحص.
Standards of reporting معايير التقرير	
١- يجب أن يحدد التقرير التأكيد الذى يتم التقرير عنه وتحديد طبيعة مهمة التصديق.	
٢- يجب أن يحدد التقرير رأى الممارس عن مصداقية التأكيد تأسيسا على معايير مقررة أو محددة والتى فى ضوئها يتم قياس تلك المصداقية .	١- يجب أن يحدد التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .
	٢- يجب أن يحدد التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية قد تم تطبيقها بثبات فى السنة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.
	٣- يجب أن يتم مراعاة أن الإفصاحات عن المعلومات فى القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول ، إلا إذا ذكر خلاف ذلك فى التقرير .

٣- يجب أن يحدد التقرير كافة التحفظات الجوهرية للممارس عن مهمة التصديق وعن التأكيد محل الفحص .

٤- يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن رأى عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو عن أحد التأكيدات وتحديد الأسباب عندما لا يتم التعبير عن الرأى . وعندما لا يمكن التعبير عن الرأى الشامل يتعين ذكر الأسباب المرتبطة بذلك ، وفى كافة الحالات عندما يرتبط أسم المراجع بالقوائم المالية ، يجب أن يتضمن التقرير إشارة واضحة عن طبيعة فحص المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها.

[illegible] أن يتضمن التقرير عن مهمة [illegible] الخاصة بتقييم أحد التأكيدات الذى يتم إعداده طبقا لمعايير متفق عليها او فى أحد المهام الخاصة بتطبيق إجراءات متفق عليها – إيضاح يقيد أستخدامه على الأطراف التى قد وافقت على مثل تلك المعايير أو الإجراءات .

١٠/٢ التقرير عن نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية

Reporting on an Entity's Internal Control Over Financial Reporting

في هـذا الجـزء يـتم تحديـد طبيعة التقرير عن نظم الرقابة الداخلية ، واستعراض شروط أداء تلك الخدمة ، وكيفية التقرير عنها ، وظروف إجراء التعديلات في التقرير .

١٠/٢/١ مقدمة

في السـنوات الحديـثة طلب من المحاسبين أن يقدموا تقارير عن تأكيد الإدارة عـن فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، ولعل الدافع الإضافي للقيام بإجـراء ذلـك الـتقرير قد نتج عندما وافق الكونجرس الأمريكي على قانون شـركات الـتأمين عام ١٩٩١ والذي تطلب أن تقوم إدارة المؤسسات المالية الضخمة بإصدار تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية لها . وقد تطلب ذلك القانون أيضا أن يقوم المحاسبون بالتصديق على تقرير الإدارة . وقد أستجاب المجمـع الأمـريكي للمحاسبين القانونيين الى الطلب على تلك الخدمات عن طـريق إصـدار إيضاح معايير مهام التصديق رقم (٢) بعنوان التقرير عن الـرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية ، حيث عرف المعيار تلك الرقابة الداخـلية للمنشاة على عملية اعداد التقارير المالية بأنها تتضمن تلك البيانات والإجراءات التي تتعلق بقدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع التأكيدات المتضمنة اما في القوائم المالية السنوية أو القوائم المالية الدورية أو كلاهما معا .

وقـد تقدم الإدارة تأكيدها المكتوب بخصوص الرقابة الداخلية في أيا من الشكلين التاليين :-

١- تقرير منفصل سيرفق مع تقرير المحاسب القانونى الممارس .

٢- خطاب تمثيل إلى الممارس .

وعندما لا يرفق تأكيد الإدارة مع تقرير المحاسب الممارس ، فإن الفقرة الأولى من التقرير يجب أن تتضمن أيضا أيضاح عن تأكيد الإدارة .

١٠/٢/٢ شروط أداء المهمة Conditions for Conducting an Engagement

من أجل أن يقوم المحاسب القانونى الممارس بفحص تأكيدات الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية ، يتعين توافر الشروط التالية :-

١- أن تقر الإدارة بمسئوليتها عن فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة .

٢- يجب أن تقيم الإدارة فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة بأستخدام معايير معقولة (يشار اليها بمعايير الرقابة **Control Criteria**) عن فعالية الرقابة الداخلية بحيث تكون مقررة عن طريق تنظيم معترف به .

٣- يجب أن يكون هناك دليل إثبات كافى وصالح أو أن يكون هناك قدرة على تطويره لتدعيم تقييم الإدارة .

٤- تقوم الإدارة بتوفير تأكيدها الكتابى للممارس تأسيسا على معايير الرقابة والذى يتم الإشارة اليه فى تقريرها .

وقد تم إصدار معايير عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين والسلطات الرقابية والتنظيمات الأخرى للخبراء والتى تمثل معايير للرقابة ، على سبيل المثال قد تستخدم الإدارة المعايير المقررة فى ايضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان مراعاة الرقابة الداخلية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية والتى تتأسس على معايير الرقابة المتضمنة فى تقرير Coso عن إعداد التقارير فى ظل ايضاح معايير مهام التصديق رقم (٢) .

يســمح للممارس أن يؤدى أيا من نوعين مهام التصديق عن التقرير عن الــرقابة الداخــلية همـــا : (١) الفحص ، (٢) إجراءات متفق عليها ، يحظر المعيار على وجه التحديد الممارس من قبول مهمة الفحص التحليلى والتقرير عن تأكيد الإدارة .

١٠/٢/٣ مهمة الفحص Examination Engagement

يتمـــثل هدف المحاسب الممارس عند أداء مهمة فحص تأكيد الإدارة فيما يتعلق بفعالية الرقابة الداخلية للمنشأة فى التعبير عن رأيه عن :-

١- فعاليـــة الــرقابة الداخلية فى كافة النواحى الهامة تأسيسا على معايير الرقابة .

٢- ما إذا كان تأكيد الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية قد تم تحديده بعدالة فى كافة النواحى الهامة تأسيسا على معايير الرقابة .

يتضمن فحص الرقابة الداخلية خمسة خطوات هى :-

١- تخطيط المهمة .

٢- الحصول على فهم بالرقابة الداخلية للشركة .

٣- تقييم فعالية تصميم نظم الرقابة الداخلية .

٤- أختبار وتقييم فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية .

٥- تكوين رأى عن فعالية نظام الرقابة الداخلية أو تأكيد الإدارة .

لإتمام تلك الخطوات الخمسة تتمثل العملية التى تتبع عن طريق المحاسب الممــارس فى نفس العملية المتبعة عادة عند أداء عملية المراجعة ، لذلك فإن

نفس الأساليب التى يتم تطبيقها لأداء عملية المراجعة تعتبر قابلة للتطبيق لأداء مهمة الفحص [1] .

عند فحص الرقابة الداخلية للمنشأة ، قد يواجه الممارس مواطن ضعف جوهرية فى الرقابة الداخلية ، يعتمد الإيضاح الثانى من معايير التصديق على معايير المراجعة (إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٠) بعنوان توصيل أمور مرتبطة بالرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة) للتفرقة بين الظروف واجبة التقرير عنها ومواطن الضعف الجوهرية ، بوجه عام فإن موطن الضعف الجوهرى سوف تعوق الممارس من التوصل الى رأى بأن المنشأة لديها نظام رقابة داخلية فعال ، فإذا حدد الممارس أية ظروف واجبة التقرير عنها فإنها يجب أن يتم توصيلها الى لجنة المراجعة .

أخيرا يجب على الممارس أن يحصل على إقرارات كتابية من الإدارة تفيد الآتى :-

١- الإقرار بمسئولية الإدارة عن وضع والأحتفاظ بنظام رقابة داخلية .
٢- تحديد أن الإدارة قد قامت بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتحديد معايير الرقابة المستخدمة .
٣- تحديد تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية تأسيسا على معايير الرقابة وتحديد الفترة الزمنية المغطاة .

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة فى ظل عالم متغير، موسوعة د. أمين لطفى فى المراجعة، الكتاب الاول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، كيف تراجع حسابات منشأة ، موسوعة د. أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب الرابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .

٤- تحديد أن الإدارة :

(أ) قــد أفصـــحت للممارس عن كافة مواطن الضعف الجوهرية فى تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية التى يمكن أن تؤثر بشكل عكسى على قدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عــن الــبيانات الماليـــة بالأتساق مع تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية .

(ب) قد حددت ما تعتقد بأنه يعتبر مواطن ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية .

٥- وصف أى غش جوهرى أو أى غش آخر يعتبر (على الرغم من أنه لــم يكن جوهريا) مرتبط بالإدارة أو بالعاملين الذين يكون لديهم دور جوهرى فى الرقابة الداخلية للمنشأة .

٦- تحديــد ما إذا كان هناك (بتاريخ لاحق للتاريخ محل التقرير عنه) أى تغيرات فى نظام الرقابة الداخلية متضمنا أى تصرفات تصحيحية يتم أخذهــا عــن طريق الإدارة بخصوص العيوب الجوهرية . ومواطن الضـــعف الرئيسية . فإذا رفضت الإدارة أن تقدم إقرارات كتابية فإن تقرير المحاسب الممارس يتضمن قيد فى النطاق .

١٠/٢/٤ التقرير عن تأكيد الإدارة المرتبط بنظام الرقابة الداخلية

Reporting on Management's Assertion About Internal Control

يجب أن يتضمن تقرير المحاسب الممارس :-

١- عنوان يتضمن كلمة محايد ومستقل **Independent** .

٢- تحديد تأكيد الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقرير المالى فى تاريخ زمنى محدد .

٣- إيضاح بأن ذلك التأكيد يعتبر مسئولية الإدارة .

٤- إيضاح بأن مسئولية الممارس تتمثل فى التعبير عن رأى معين تأسيسا على فحصه .

٥- إيضاح بأن الفحص قد تم أداءه طبقا للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

٦- إيضاح بأن الممارس يعتقد بأن الفحص يوفر أساس معقول لرأيه .

٧- فقرة تنص على أنه بسبب القيود الكامنة لأى نظام رقابة داخلية يمكن أن تحدث الأخطاء أو الغش ولا يتم أكتشافها .

يجب أن يتضمن تقرير الممارس رأيه عما إذا :-

١- قد أحتفظت المنشأة فى كافة النواحى الهامة بنظام رقابة داخلية فعال على عملية إعداد التقارير المالية خلال الفترة الزمنية المحددة أو الفترة المحددة بناء على معايير الرقابة .

٢- تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية عن إعداد التقارير المالية فى تاريخ محدد أو الفترة المحددة بأنه قد تم تحديده بعدالة فى كافة النواحى الهامة تأسيسا على معايير الرقابة .

وعندما يخضع التقرير للتوزيع المحدود فإن تقرير الممارس يجب أن يتضمن إيضاح يحد من أستخدام التقرير ، مرة أخرى فإن متطلبات التقرير

مماثلة لتلك المتطلبات الخاصة بإعداد تقرير المراجعة على القوائم المالية باستثناء فقرة تصف القيود الكامنة لنظام الرقابة الداخلية [1] .

يصور الشكل الإيضاحي رقم (١٠/٤) مثالا عن تقرير فحص تم إصداره عندما يعبر الممارس عن رأيه مباشرة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة في تاريخ محدد .

كما يصور الشكل الإيضاحي رقم (١٠/٥) مثالا عن تقرير فحص تم إصداره عندما يعبر الممارس عن رأى عن تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية .

١٠/٢/٥ تعديلات التقرير Report Modifications

يجب أن يعدل الممارس التقرير النموذجي إذا ما توافر أحد الظروف التالية :-

١- وجود موطن ضعف رئيسي .

٢- كان هناك قيد على نطاق مهمة الفحص .

٣- إشارة المحاسب الممارس الى تقرير محاسب ممارس آخر .

٤- وجود حدث جوهرى لاحق لتاريخ التقرير .

---

(١) لمزيد من التفصيل عن متطلبات تقرير المراجعة ينظر :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المصرية ، دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والامريكية ، موسوعة د . أمين لطفى في المراجعة ، الكتاب الثانى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

شكل رقم (٤/١٠)

مثال على تقرير فحص يعبر عن رأى عن

فعالية نظام الرقابة الداخلية مباشرة

تقرير المحاسب المستقل

قمنا بفحص تأكيد الإدارة المتضمن فى تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بـأن الشـركة تحتفظ بنظام رقابة داخلية فعال على عملية إعداد التقرير المالى فى ٣١ ديسـمبر عـام ٢٠٠٢ طـبقا لمعاييـر الـرقابة المتضمنة فى إيضاح معايير المـراجعة رقم (٥٥) بعنوان مراعاة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية . وقـد أقرت الإدارة لنا بأنها مسئولة عن الأحتفاظ بنظام رقابة داخلية فعال على التقرير المـالى طـبقا لمعايير الرقابة المتضمنة فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان مـراعاة الـرقابة الداخلية عند اداء عملية مراجعة القوائم المالية ، أن مسئوليتنا تتمثل فى التعبير عن رأى عن مدى فعالية الرقابة الداخلية تأسيسا على فحصنا .

تـم فحصـنا طـبقا لمعاييـر التصـديق المقررة عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسـبين القانونيين ، وتبعا لذلك فقد تم الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية عـلى التقرير المالى ، وتم أختبار وتقييم تصميم وتشغيل فعالية نظام الرقابة الداخلية وأداء تـلك الإجـراءات الأخرى التى رأينا ضرورية فى مثل تلك الظروف المحيطة ، أنـنا نعـتقد أن فحصـنا يوفر أساس معقول لرأينا ، وبسبب القيود الكامنة فى نظام الـرقابة الداخلية قد تحدث الأخطاء أو الغش ولا يتم أكتشافها ، أيضا فإن توقعات أى تقييـم للرقابة الداخلية على التقارير المالية للفترات المستقبلة قد تتعرض لمخاطر أن نظـام الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات فى الظروف أو أن درجة الألتزام بالسياسات والإجراءات قد تنخفض .

فى رأيـنا أن الشركة تحتفظ – فى كافة النواحى الهامة – بنظام رقابة داخلية فعـال على إعداد التقارير المالية فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ تأسيسا على معايير الـرقابة المتضـمنة فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٠) بعنوان مراعاة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

شكل رقم (١٠/٥)

مثال على تقرير فحص الممارس عن

تأكيد الإدارة لنظام الرقابة الداخلية الفعال

تقرير المحاسب المستقل

قمنا بفحص تأكيد الإدارة المتضمن فى تقرير الإدارة المرفق عن نظام الرقابة الداخلية بأن الشركة تحتفظ بنظام رقابة داخلية فعال عن إعداد التقارير المالية فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ طبقا لمعايير الرقابة المتضمنة فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان مراعاة نظام الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية . وقد أقرت الإدارة لنا بمسئوليتنا عن الأحتفاظ بنظام رقابة داخلية فعال على إعداد التقارير المالية طبقا لمعايير الرقابة المتضمنة فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) ، إن مسئوليتنا تتمثل فى التعبير عن رأى عن تأكيد الإدارة تأسيسا على فحصنا .

(نفس: الصياغة المعيارية لفقرات النطاق والقيود الكامنة)

فى رأينا أن تأكيد الإدارة بأن الشركة تحتفظ بنظام رقابة داخلية فعال عن إعداد التقارير المالية فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ قدتم عرضه بشكل عادل فى كافة النواحى الهامة تأسيسا على معايير الرقابة المتضمنة فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان مراعاة نظام الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

٥- أرتباط تأكيد الإدارة فقط بجزء من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة .

٦- أرتباط تأكيد الإدارة فقط على ملائمة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

٧- أن يتأسس تأكيد الإدارة على المعايير المقررة عن طريق سلطة رقابية بدون أتباع إجراءات العملية الواجبة .

يوضــح الشكل رقم (٦/١٠) مثالا عن تقرير فحص تم إصداره عندما تم تحديد وجود مواطن ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية للمنشأة .

شكل رقم (٦/١٠)

مثال عن تقرير فحص عند وجود موطن ضعف جوهرى

تقرير المحاسب المستقل

(نفس الصياغة المعيارية للفقرات التمهيدية والنطاق والقيود الكامنة)

كما تم مناقشته فى تأكيد الإدارة فإن هناك مواطن ضعف جوهرية موجودة فى تصــميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية للشركة فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ ، لم تستخدم الشركة مستندات شحن كافية لضمان أن كافة البضائع التى تم شحنها الى العمــلاء قـد تـم المطالبة بقيمتها . وقد ترتب على ذلك فشل الشركة فى الوفاء بمعايير الرقابة لأغراض التسجيل الصحيح . ويتمثل الضعف الجوهرى هذا فى أحد الظــروف الــتى تعــوق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة من توفير تأكيد معقول بأن التحريفات الجوهرية سوف يتم منعها أو أكتشافها فى الوقت المناسب .

فى رأينا أن تأكيد الإدارة بأستثناء أثر موطن الضعف الجوهرى الموصوف فى الفقــرة الســابقة على إنجاز أهداف معايير الشركة . فإن الشركة تحتفظ فى كافة الــنواحى الهامـــة بـنظام رقابــة داخلية فعال على إعداد التقارير المالية فى ٣١ ديســمبر عــام ٢٠٠٢ تأسيســا على معايير الرقابة المتضمنة فى إيضاح معايير المــراجعة رقــم (٥٥) بعــنوان مراعاة نظام الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

١٠/٣ الفحص و التقرير عن المعلومات المالية الدورية

Interim Financial Statements Reviewing and Reporting

١٠/٣/١ مقدمة :

تقدم مكاتب المحاسبة القانونية بصفة عامة عديد من الخدمات التي تتأسس على وظيفة إبداء الرأى **Attest Function** ، وتتمثل عادة فى أداء عملية المراجعة **Audit** بالإضـــافة إلى خدمـــات أخـــرى ذات صلة تتضمن الفحص المحدود **Reviews** وتطـــبيق الإجـــراءات المتفق عليها **Applying Agreed – Upon Procedures** بالإضافة إلى إعداد المعلومات المالية **Compilation** .

تهـــدف مراجعة القوائم المالية **Financial Statement Audit** الى تمكين المـــراجع من إبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى كل جوانبها الهامة طبقا لإطار محاسبى محدد ، ويحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية وملائمة تساعده فى التوصل إلى الأستنتاجات التي تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية .

ويدعـــم رأى المـــراجع من مصداقية **Reliability** القوائم المالية بإعطائه درجـــة عاليـــة مـــن التأكيد **Assurance** وليست درجة مطلقة ، حيث لايمكن الوصول لذلك لعدة أسباب مثل الحاجة إلى الحكم الشخصى فضلا عن استخدام الأســـاس الأختـــبارى عـــند أداء عمـــلية المراجعة بالإضافة إلى وجود قيود ومحـــددات تحيط بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية ، ولذلك فعادة ما توصف أغلب أدلة الإثبات المتاحة للمراجع بأنها ذات طبيعة مقنعة وليست حاسمة .

أما خدمات الفحص المحدود **Reviews** فهى تهدف إلى تمكين المراجع من الـــتقرير أنه لم ينم إلى علمه أية تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على القوائـــم الماليـــة وذلك فى ضوء الإجراءات التي يقوم بها عند عمل الفحص

المحدود والتي تعتمد بصفة رئيسية على الأستفسارات **Inquiries** من مسئولى المنشأة وتطبيق الإجراءات التحليلية **Analytical Procedures** ، والتى تصمم لفحص مدى الثقة فى تأكيد **Assertion** مقدم من طرف معين ليستخدم بمعرفة طرف أخر .

وعلى الرغم من أن الفحص المحدود يشمل تطبيق مهارات وأساليب المراجعة إلا أنه لايتضمن عادة تقييما للسياسات والقواعد المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وأختبار السجلات والحصول على أدلة المراجعة عن طريق المصادقات وإعادة الحساب بالإضافة للإجراءات الأخرى التي تتم عادة خلال تنفيذ مهمة المراجعة .

وكما هو موضح من الجدول التالى رقم (١٠/٧) الذى يبين مقارنة بين المراجعة والفحص المحدود حيث درجات ومستويات التأكيد التي توفرها كل منهما بالإضافة إلى نوع التأكيد التي توفرها كل خدمة يتضح ما يلى :-

شكل رقم (١٠/٧)

أنواع الخدمات والإجراءات وأنواع ومستويات التأكيد

	أنواع خدمات إبداء الرأى	
	المراجعة Audit	**الفحص المحدود Review**
– أنواع الإجراءات	الفحص ، الملاحظة والأستفسار والمصادقات	الأستفسار والإجراءات التحليلية **Inquiry and Analytical Procedures**
– درجات ومستويات التأكيد Levels of Assurance	تأكيدات مرتفعة **High**	تأكيد محدودة **Limited**
– أنواع التأكيد Types of Assurance	تأكيد إيجابى **Positive**	تأكيد سلبى **Negative**

١- أن المـــراجعة **Audit** والفحص المحدود **Review** يهدفان إلى تمكين المــراجع مـــن الحصـــول على تأكيد مرتفع ومحدود على الترتيب ، وتستخدم درجة التأكيد هذه للإشارة إلى درجات المقارنة بينهما ، أما الإجراءات المتفق عليها وإعداد المعلومات المالية فلا تهدفا إلى التعبير عن أى تأكيد .

٢- يعطى المراجع فى عمليات المراجعة **Audits** درجة عالية من التأكد (ويشـــير ذلك المصطلح إلى قناعة المراجع بمدى الأعتماد على تأكيد يعطيه أحد الأطراف يستخدم بمعرفة طرف أخر) . وليس تأكيدا مطلقا بـــأن المعلومات محل المراجعة تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن هذا إيجابيا **Positive Assurance** فى تقرير المراجعة كتأكيد معقول .

٣- يعـــطى المـــراجع فى مهـــام الفحص المحدود **Review** درجة تأكد محدودة بأن المعلومات محل الفحص تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن هذا فى صورة تأكيد سلبى **Negative Assurance** .

يهتم هذا الجزء بدراسة التقرير عن المعلومات المالية الدورية عن طريق الفحـــص المحـــدود حيث يتم تحديد طبيعة وأهداف ونطاق وتأكيدات الفحص المحدود لتلك المعلومات ، وخطاب أرتباط المراجع بمهمة الفحص المحدود ، والمتطلـــبات الرئيسية لإجراءات الفحص المحدود والإجراءات التفصيلية التي يـــتم أتباعها لأداء الفحص المحدود بالإضافة إلى تقرير المراجع عن الفحص المحدود .

١٠/٣/٢ طبيعة وأهداف ونطاق وتأكيد الفحص المحدود للمعلومات المالية الدورية

١٠/٣/٢/١ طبيعة الفحص المحدود

لـزيادة مصداقية القوائم المالية الدورية (سواء النصف سنوية أو الربع سـنوية أو الشهرية) التي يتم تقديمها إلى مساهمي الشركة سواء الحاليين أو المرتقبين أو لأى أطراف أخرى خارجية أو للأستخدام الداخلى فقد يطلب من المراجع إصدار تقريرا عنها .

وتختلف طبيعة ونطاق وإجراءات عمليات الفحص المحدود **Reviews** عن عمليات المراجعة **Audits** ، حيث تقتصر عمليات الفحص على الأستفسارات وتطبيق الإجراءات التحليلية ، ولاتتضمن عملية الفحص عادة تقييما للسياسات المحاسبية ونظـم الـرقابة الداخلية وأختبار السجلات والحصول على أدلة المـراجعة عن طريق المصادقات وإعادة الحساب والتى تتم عادة خلال تنفيذ مهام المراجعة .

وعـادة ماينـتج عن عملية المراجعة العادية درجة عالية من التأكيد بأن القوائـم المالية تخلو من أى تحريف مهم أو مؤثر وحيث يتم التعبير عن هذا إيجابيـا فى تقريره كتأكيد معقول ، إلا أنه فى عملية الفحص المحدود يعطى المـراجع درجة تأكيد متوسطة ، ويتم التعبير عن هذا فى صورة تأكيد سلبى فى تقريره .

١٠/٣/٢/٢ أهداف عمليات الفحص المحدود

تهدف أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية إلى تمكين المراجع من تحديد مـاإذا كان قد نما إلى علمه مايجعله يعتقد بأن القوائم المالية غير معدة (فى

كافة جوانبها الهامة) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (تأكيد سلبى) ، حيث أن مايقوم به المراجع من إجراءات لاتوفر له كافة الأدلة التي تستلزمها أعمال المراجعة بغرض إبداء رأى على القوائم المالية ، والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطاء مؤثرة أو جوهرية فى القوائم المالية .

١٠/٣/٢/٣ المبادئ العامة للفحص المحدود

يجب أن يلتزم المراجع بقانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وكذلك بآداب وسلوكيات المهنة ، ويتضمن ذلك على الأخص مايلى :-

أ- الأستقلالية .

ب- المصداقية .

ج- الموضوعية .

د- الكفاءة المهنية والعناية المعتادة .

هـ- السرية .

و- السلوك المهنى .

ز- المعايير الفنية .

كما يتعين على المراجع أن يؤدى أعمال الفحص المحدود بما يتفق مع معيار المراجعة المصرية الخاص بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية .

وعلى المراجع أن يخطط ويؤدى أعمال الفحص المحدود من منطلق الحرص المهنى أخذاً فى الأعتبار أحتمال وجود ظروف تؤدى إلى أى تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

وعلى المراجع ان يحصل على ادلة كافية وملائمة من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية بالدرجة الأولى ليكون قادرا على إبداء تأكيد سلبى فى تقرير الفحص المحدود .

٤/٢/٣/١٠ نطاق الفحص المحدود

يشير مصطلح نطاق الفحص المحدود إلى إجراءات الفحص الضرورية فى ظل الظروف السائدة لتحقيق الهدف من أعمال الفحص .

وينبغى أن يحدد المراجع الإجراءات المطلوبة لتنفيذ أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية مع مراعاة متطلبات المعيار المصرى ومتطلبات القوانين والتعليمات المحلية السارية وشروط الفحص المحدود وكذا متطلبات التقرير .

٥/٢/٣/١٠ التأكيد المقبول

توفر أعمال الفحص المحدود مستوى مقبول من التأكيد بأن المعلومات المالية محل الفحص خالية من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن ذلك فى صورة تأكيد سلبى .

٣/٣/١٠ قبول الأرتباط بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية

ينبغى أن يتفق المراجع والعميل على شروط المهمة ، ويجب أن تسجل هذه الشروط فى خطاب الأرتباط أو فى صورة أخرى مناسبة مثل التعاقد .

يساعد خطاب الأرتباط فى تخطيط أعمال الفحص ، ومن المفيد لكل من المراجع والعميل أن يقوم المراجع بارسال خطاب الأرتباط موثقا فيه الشروط

الأساسية للمهمة ، حيث يؤكد هذا الخطاب قبول المراجع للتعيين ويساعد على تفـادى سوء الفهم بخصوص أهداف ونطاق المهمة ومدى مسئوليات المراجع وشكل التقارير التي سيتم إصدارها .

يتضمن خطاب الأرتباط عادة مايلى :-

- هدف المهمة .
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية .
- نطاق أعمال الفحص متضمنا الإشارة إلى المعيار المصرى .
- عـدم وجـود قيـود عـلى إطلاع المراجع على السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها بغرض أتمام أعمال الفحص .
- إيضـاح أن المهمة لايعتمد عليها لأكتشاف الأخطاء والتصرفات المخالفة للقانون أو الأخطاء المعتادة الأخرى .
- الإشارة إلى أنه لن يتم إجراء عملية مراجعة وأن التقرير المتوقع أصداره لايتضـمن إبداء رأى على القوائم المالية ، وان أعمال الفحص المحدود لاتغنى عن إجراء عملية المراجعة .

وفيما يلى مثالا عن خطاب الأرتباط بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية يوضحه الشكل رقم (١٠/٨) .

شكل رقم (٨/١٠)

مثال لخطاب الارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية

إلى مجلس الإدارة (أو الممثل المناسب للإدارة العليا) :

يرسل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا وطبيعة ومحددات الخدمات التى سوف نقدمها ، وسوف نقوم بأداء الخدمات التالية :

سنقوم بأعمال الفحص المحدود لميزانية شركة .... فى .... وكذا قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن فترة .... المنتهية فى .... ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بعمليات الفحص المحدود ، وتجدر الإشارة إلى أننا لن نقوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه لن نقوم بإبداء رأى عنها ونتوقع أن يكون تقريرنا كما هو مرفق .

تقع مسئولية إعداد القوائم المالية متضمنة الإيضاحات الكافية على إدارة الشركة كما تتحمل الإدارة أيضاً مسئولية إمساك سجلات محاسبية كافية ، ووجود نظام رقابة داخلية ، وتطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة خلال السنوات السابقة ، وسنطلب من الإدارة (كجزء من عملية الفحص) ، خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا (يمكن استخدام هذه العبارة باختيار المراجع).

ونحيطكم علماً بان هذا الخطاب سيظل سارياً للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر .

لايمكن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التى تنمو إلى علمنا .

يرجى توقيع وإعادة نسخة الخطاب المرفقة بما يفيد أنه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية .

يعتمد بالنيابة عن شركة (العميل) .... **توقيع المراجع**

التوقيع : ....

الأسم والوظيفة : ....

التاريخ : ....

١٠/٣/٤ المتطلبات الرئيسية لإجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية

١٠/٣/٤/١ الأتفاق على شروط مهمة الفحص المحدود

يقــوم المراجع بإرسال خطاب أرتباط أو تعاقد إلى العميل يوثق فيه كافة الشــروط الأساسية للمهمة ، ويؤكد قبول المراجع للتعيين ويساعد على تفادى ســوء الفهم بخصوص أهداف ونطاق المهمة ومدى مسئولياته وشكل التقارير التي سيتم أصدارها .

١٠/٣/٤/٢ أعتبارات التخطيط لمهمة الفحص المحدود

حيث يجب على المراجع أن يخطط لأعمال الفحص حتى يتمكن من القيام بمهمته بفاعلية .

كمــا يجب على المراجع أن يحصل على أو يقوم بتحديث معلوماته عن النشاط متضمناً الهيكل التنظيمى والنظام المحاسبى وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والألتزامات والإيرادات والمصروفات .

كمــا يحــتاج المــراجع أيضا ان يحصل على تفهم بأمور أخرى ترتبط بــالقوائم المالية مثل المعرفة بإنتاج المنشاة وأساليب توزيعه وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة . ويحتاج المراجع إلى هذا التفهم حتى يكــون قــادرا عــلى ان يوجه الأستفسارات الملائمة وأنه يصمم الإجراءات المناسبة وأن يقيم الردود التي يتلقاها والمعلومات الأخرى التي يحصل عليها .

١٠/٣/٤/٣ تقييم مدى كفاية الأعمال التي تؤديها أطراف أخرى

حيث يجب أن يكون المراجع مقتنعا بمدى كفاية الأعمال التي يقوم بها مراجع أخر أو خبير عند استخدامه لها لأغراض الفحص .

١٠/٣/٤/٤ أعتبارات التوثيق

يجب على المراجع أن يوثق الأمور الهامة التي توفر دليلا لتأييد تقرير الفحص المحدود وكذلك الأدلة التي تثبت أنه قد تم القيام بأعمال الفحص .

١٠/٣/٤/٥ أعتبارات أداء الإجراءات والحصول على الأدلة

أ- على المراجع أن يستخدم حكمه الشخصى عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص ، وفيما يلي بعض الأمور التي يمكن أن يسترشد بها

- المعلومات التي يكون قد حصل عليها من خلال قيامه بمراجعة أو فحص القوائم المالية لفترات سابقة .
- معرفة المراجع بطبيعة النشاط ومعرفته بالمبادئ المحاسبية المستخدمة وطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة .
- النظام المحاسبى للمنشأة .
- مدى تأثر بند معين بالحكم الشخصى للإدارة .
- الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات .

ب- على المراجع أن يراعى قواعد الأهمية النسبية كما كانت ستطبق فى حالة إصدار رأى بناء على مراجعته للقوائم المالية . على الرغم من وجود درجة مخاطرة أعلى بعدم اكتشاف بعض الأخطاء عند إجراء أعمال الفحص

المحـــدود (بالمقارنة بعملية المراجعة) ، فإن الحكم على الاهمية النسبية يتم من خلال الرجوع إلى معلومات يقوم المراجع بإصدار تقرير عنها ومن خلال احـــتياجات الأطراف المتوقع أن يعتمدوا على هذه المعلومات وليس من خلال درجة التأكد التى يوفرها التقرير .

ج- تتضمن إجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية عادة ما يلى :

- تفهم طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التى تعمل فيها .
- استفسارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية التى تتبعها المنشأة وكيفية تطبيقها.
- استفســـارات تتعـــلق بالإجـــراءات المتـــبعة فى المنشأة لتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات وتجميع المعلومات للإفصاح عنها فى القوائم المالية وإعداد تلك القوائم .
- استفسارات بخصوص كافة التأكيدات الهامة الواردة بالقوائم المالية .
- إجراءات تحليلية مصممة لتحديد العلاقات والبنود التى قد تبدو غير عادية ، وتتضمن هذه الإجراءات ما يلى :

- مقارنة القوائم المالية بالقوائم الخاصة بفترات سابقة .
- مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالى .
- دراســـة لـــلعلاقة بيـــن عناصر القوائم المالية التى يكون من المتوقع أن تخضـــع لســـلوك يمكن التنبؤ به ، وذلك بناء على خبرة المنشأة أو ماهو متعارف عليه فى النشاط الذى تعمل فيه المنشأة .

وعلى المراجع أن يراعى عند تطبيق هذه الإجراءات طبيعة الأمور التى استلزمت إجراء تعديلات محاسبية عليها فى الفترات السابقة .

- استفسارات بخصوص القرارات التى اتخذت فى اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان التى يشكلها مجلس الإدارة، والاجتماعات الأخرى ، التى قد تؤثر على القوائم المالية .
- قراءة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تبدو متفقة مع الأساس المحاسبى المشار إليه بها ، وذلك فى ضوء ما نما إلى علم المراجع من معلومات .
- الحصول على تقارير من المراجعين (فى حالة وجودهم وفى حالة الضرورة لإجراء ذلك) والذين كانوا قد عينوا لمراجعة أو فحص القوائم المالية لأجزاء من المنشأة .
- **الاستفسار من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية مثل :**
  - ما إذا كانت كافة المعاملات قد تم تسجيلها .
  - ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع الأساس المحاسبى المشار إليه بالقوائم المالية .
  - التغيرات فى نشاط المنشأة والمبادئ المحاسبية وتطبيقاتها .
  - الأمور التى ثارت حولها تساؤلات نتيجة تطبيق الإجراءات السابقة .
  - الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة إذا كان ذلك ملائما .

(يبين ملحق رقم " ٢ " الإجراءات التى يمكن اتباعها ، والتى لا تمثل حصراً لكافة الإجراءات التى يمكن استخدامها كما أن هذه الإجراءات المقترحة قد لا تطبق فى جميع حالات الفحص المحدود) .

د- على المراجع أن يستفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتى قد تحتاج إلى تعديلات أو إلى إيضاحات بالقوائم المالية . ولا تقع على

المـــراجع مسئولية تطبيق إجراءات لتحديد الأحداث التى تقع بعد تاريخ تقرير الفحص .

هـــــ- إذا كـــان لدى المراجع سبباً يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات محل الفحص قد تتضمن تحريفات هامة ومؤثرة فعلى المراجع أن يجرى إجراءات إضـــافية أو إجـــراءات أكثر تدقيقاً (المراجعة بعض التفاصيل الدقيقة) وفقاً لـــلظروف حـــتى يتسنى له إبداء تأكيد سلبى أو أن يتأكد من الحاجة لإصدار تقرير معدل .

٦- النتائج والتقرير

أ- يـــتعين أن يتضمن تقرير الفحص المحدود تأكيداً سلبياً بعبارة واضحة، وعلى المراجع أن يقوم بمراجعة وتقييم النتائج التى تم الوصول إليها من الأدلة التى حصل عليها وذلك كأساس لإبداء الرأى الذى يتضمن التأكيد السلبى .

ب- على المراجع أن يقيم ، فى ضوء ما قام به من أعمال ، ما إذا كانت أى مـــن المعلومات التى تم الحصول عليها أثناء عملية الفحص المحدود تشير إلى أن القوائم المالية بها ما يستدعى إجراء تعديلات هامة ومؤثرة عليها لتتفق مع الإطار المحاسبى المشار إليه فى تقريره .

ج- يصـــف تقريـــر الفحص المحدود للقوائم المالية نطاق المهمة ليمكن القـــارئ مـــن تفهـــم طبيعة العمل الذى تم القيام به وتوضيح أنه لم يتم القيام بأعمال مراجعة ومن تم فأن التقرير لا يتضمن إبداء رأى عن القوائم المالية .

١٠/٣/٥ الإجراءات التفصيلية لأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية

١- تتحدد الاستفسارات وإجراءات المراجعة التحليلية التى تتم من خلال الفحص المحدود للقوائم المالية نتيجة للحكم الشخصى للمراجع ، وتعتبر الإجراءات المذكورة أدناه إرشادية فقط ، وليس من الضرورى أن كل الإجراءات المقترحة يتم تطبيقها لجميع أعمال الفحص ، ولا يهدف هذا المرفق إلى استخدامه كبرنامج أو قائمة لأداء اعمال الفحص المحدود .

عامة :

١- ناقش مع العميل وفريق العمل شروط ونطاق العملية .

٢- عد خطاب الارتباط متضمنا شروط ونطاق العملية .

٣- ادرس نشاط المنشأة ونظم تسجيل المعلومات المالية وإعداد القوائم المالية

٤- استفسر عما إذا كانت جميع المعلومات تم تسجيلها :

(أ) بالكامل

(ب) فى وقت حدوثها .

(ج) وبعد الحصول على الاعتمادات الضرورية .

٦- احصل على ميزان مراجعة لتحديد ما إذا كان الرصيد يتوافق مع الرصيد بالأستاذ العام والقوائم المالية.

٧- ادرس نتائج عمليات المراجعة والفحص المحدود السابقة متضمنة التسويات المحاسبية المطلوبة .

٨- استفسر عما إذا كان هناك تغيرات جوهرية قد حدثت للمنشأة من العام السابق (مثال: تغير فى حقوق الملكية أو تغير فى هيكل رأس المال).

٩- استفسر عن السياسات المحاسبية وما إذا كانت :

(أ) تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

(ب) قد تم تطبيقها بطريقة صحيحة .

(ج) قـد تم تطبيقها على نفس الأسس المتبعة فى السنوات وما إذا كان قد تم الإفصاح عن أى تغيرات فى السياسات المحاسبية .

١٠- اطلع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجالس الإدارة واللجان الأخرى فى سبيل تحديد الموضوعات الهامة لأعمال الفحص المحدود.

١١- استفسر عما إذا كانت القرارات التى تم اتخاذها من قبل الجمعيات العامة ومجالس الإدارة أو الاجتماعات المثيلة لها تأثير على القوائم المالية .

١٢- استفسر عن وجود تعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة ، وكيفية تسجيل تلك المعاملات فى السجلات المحاسبية والإفصاح عنها .

١٣- استفسر عن الارتباطات والالتزامات العرضية .

١٤- استفسر عن اى خطط للاستغناء عن أصول رئيسية أو جزء من النشاط .

١٥- احصل على القوائم المالية ومناقشتها مع الإدارة .

١٦- ادرس مدى سلامة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومدى توافقها مع تبويب وعرض تلك القوائم .

١٧- قارن النتائج الظاهرة بالقوائم المالية للفترة محل الفحص المحدود مع القوائم المالية للفترة السابقة وكذلك مع الموازنات والتنبؤات إذا توافرت.

١٨- احصل على تفسير من الإدارة عن أى تغيرات غير عادية أو اى اختلاف فى الأسس التى تم إعداد القوائم المالية على أساسها .

١٩- ادرس أثـــر أى أخطـــاء لم يتم تعديلها – منفردة او مجتمعة واحاطة الإدارة بتلك الأخطاء مع تحديد أثر هذه الأخطاء على تقرير الفحص المحدود .

٢٠- ادرس الحاجة للحصول على خطاب تمثيل من الإدارة .

النقديــة :

٢١- احصل على كشوف تسويات البنوك . واستفسر عن أى متعلقات من فترات زمنية طويلة أو غير عادية مع العميل .

٢٢- استفســر عــن التحويلات بين أرصدة البنوك فى الفترة قبل وبعد تاريخ الفحص المحدود .

٢٣- استفسر عن وجود أى قيود على حسابات النقدية .

المدينون :

٢٤- استفسر عن السياسات المحاسبية لتسجيل حركة العملاء وحدد ما إذا كانت المخصصات تكفى وتفى بالغرض .

٢٥- احصل على تحليل المدينين وحدد ما إذا كان رصيد الأستاذ المساعد يطابق الرصيد بميزان المراجعة .

٢٦- احصل على تفسير لأى تغييرات جوهرية فى أرصدة الحساب بين الفترة السابقة أو تلك التى كانت متوقعة ، وقم بدراستها .

٢٧- احصــل على تحليل لأعمار الديون للعملاء ، واستفسر عن أسباب وجــود أرصدة حسابات مرتفعة غير عادية أو أرصدة دائنة بالحسابات أو أى أرصدة غير عادية مع الاستفسار عن التحصيلات من العملاء.

٢٨- ناقش الإدارة فى تبويب المدينين ، متضمنة الأرصدة غير المتداولة، الأرصدة الدائنة والمبالغ المستحقة من المساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوى العلاقة بالقوائم المالية .

٢٩- استفسر عن طريق تحديد الحسابات بطيئة الحركة وكيفية تحديد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها مع دراسة مدى كفاية هذا المخصص .

٣٠- استفسر عن الأرصدة المدينة الأخرى وما إذا كانت مرهونة أو مباعة أو مخصومة .

٣١- استفسر عن إجراءات القطع المطبقة بالنسبة للمبيعات فى نهاية الفترة وانه تم التحقق من مرتجعات المبيعات .

٣٢- استفسر عما إذا كانت الحسابات تتضمن بضائع أمانة لدى الغير وما إذا كان قد تم إجراء تسويات لإدراج تلك البضائع بالمخزون .

٣٣- استفسر عما إذا كان هناك إشعارات دائنة تخص الإيرادات تم تسجيلها بعد تاريخ الميزانية وما إذا كان قد تم تكوين مخصص لتلك المبالغ .

٣٤- احصل على كشوف المخزون وحدد ما إذا كان :

(أ) الإجمالى يتفق مع الرصيد بميزان المراجعة .

(ب) تم إعداد الكشوف على اساس جرد المخزون الفعلى .

٣٥- الاستفسار عن الطرق المتبعة عند جرد المخزون .

٣٦- فى حالة عدم القيام بإجراء جرد فعلى فى تاريخ الميزانية ، استفسر عن:

(أ) استخدام سجلات مراقبة مخزون والتى يتم مقارنتها دوريا مع كميات المخزون الفعلية .

(ب) استخدام نظام تكاليف متكامل وأنه قد أعطى فى فترات سابقة معلومات يمكن الاعتماد عليها .

٣٧- ناقش قيود التسوية الناتجة عن الجرد الفعلى للمخزون .

٣٨- استفسر عن الإجراءات المطبقة للرقابة على القطع فى نهاية الفترة وكذا حركة المخزون .

٣٩- استفسر عن أسس تقييم كل بند من بنود المخزون بالأخص المرتبطة بإلغاء الأرباح الناشئة بين الفروع ، واستفسر عما إذا كان تم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعة أيهما أقل .

٤٠- ادرس طرق تقييم المخزون المطبقة والتى تتضمن المواد الخام والعمالة والتكاليف غير المباشرة وأنها تمت على نفس الأسس فى الأعوام السابقة .

٤١- قارن أرصدة العام الحالى لأهم بنود المخزون مع نظيراتها بالعام السابق واستفسر عن أى تغييرات وفروق هامة .

٤٢- قارن معدل دوران المخزون مع الفترة السابقة .

٤٣- استفسر عن الطرق المطبقة فى تحديد المخزون الراكد (التالف أو الهالك وأنه قد تم تقييم المخزون على أساس صافى القيمة البيعة) .

٤٤- استفسر عما إذا كان يوجد أى بضاعة أمانة للغير بحوزة المنشاة ، وما إذا كان قد تم تسويتها واستبعادها من المخزون .

٤٥- استفسر عما إذا كان يوجد أى بضائع مرهونة أو مخزنه بمكان آخر أو أمانة لدى الغير مع التأكد من انه قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة .

الاستثمارات (متضمنة الشركات الشقيقة والأوراق المالية) :

٤٦- احصــل عــلى تحــليل للاستثمارات فى تاريخ الميزانية وتأكد من مطابقة الرصيد مع الرصيد الظاهر بميزان المراجعة .

٤٧- استفسر عن الأسس المحاسبية المطبقة لتسجيل الاستثمارات .

٤٨- استفســر مــع الإدارة عن تكلفة الاستثمارات وما إذا كان هناك أى مشاكل فى تحقيق قيمة الاستثمارات .

٤٩- ادرس مدى صحة تسجيل الأرباح والخسائر وايرادات الاستثمار .

٥٠- استفسر عن تصنيف الاستثمارات المتداولة وطويلة الأجل .

الأصول الثابتة وإهلاكها :

٥١- احصــل عــلى تحــليل الأصول الثابتة موضحاً بها التكلفة ومجمع الإهلاك مع التأكد ما إذا كانت تتفق مع ميزان المراجعة .

٥٢- استفســر عــن السياسات المحاسبية المطبقة بما فى ذلك المتبع فى حســاب قســط الإهلاك مع التمييز بين البنود الرأسمالية أو تلك التى بغرض الصيانة مع دراسة الأصول الثابتة التى حدث انخفاض كبير ودائم فى قيمتها .

٥٣- نــاقش الإدارة عــن الإضافات والإستبعادات على الأصول الثابتة والمحاسبة عن الأرباح والخسائر الناتجة من الاستغناء أو البيع . مع الاستفسار عن ما إذا كانت تلك العمليات قد تم تسجيلها بالكامل .

٥٤- استفســر عــن ثبات أسس حساب الإهلاك والمعدلات المطبقة مع الأعوام السابقة وقارن مجمع الإهلاك مع الأعوام السابقة .

٥٥- استفسر عن وجود أى أصول ثابتة مرهونة .

٥٦- ناقش ما اذا كان يوجد اتفاقيات تأجير وأنه قد تم اثباتها بالقوائم المالية طبقا لمعيار المحاسبة المصري الخاص بالتأجير التمويلي .

مصروفات مقدمة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى :

٥٧- احصل على تحليل موضحا به طبيعة تلك الحسابات وناقش الإدارة في كيفية تحقيقها .

٥٨- استفسر عن أسس تسجيل تلك الحسابات وطرق الاستهلاك المتبعة .

٥٩- قارن أرصدة المصروفات مع مثيلاتها في الفترات السابقة مع مناقشة الإدارة في اى تغيرات جوهرية بالمقارنة بالفترات السابقة .

٦٠- ناقش الإدارة في تبويب هذه الحسابات ما بين طويلة الأجل وقصيرة الأجل .

القروض :

٦١- احصل من الإدارة على تحليل القروض وتحقيق من أن الرصيد مطابق مع ميزان المراجعة .

٦٢- استفسر عما إذا كانت الإدارة قد خالفت شروط اتفاقيات القروض واستفسر عن الخطوات التي اتخذتها الإدارة وعما إذا كانت التسويات اللازمة قد تم إدراجها بالقوائم المالية .

٦٣- ادرس مدى معقولية مبلغ الفوائد المدينة ومدى اتساقها مع رصيد القروض .

٦٤- استفسر عما إذا كانت القروض يقابلها ضمانات .

٦٥- استفسر عما إذا كانت القروض قد صنفت كالتزامات متداولة أو غير متداولة.

٦٦- استفسر عن السياسات المحاسبية المتبعة لتسجيل الموردين وما إذا كانت المنشأة لها الحق فى اية خصومات .

٦٧- احصل على كافة الايضاحات عن أيٍ تغييرات جوهرية فى ارصدة الحساب عن الفترات السابقة .

٦٨- احصـــل على تحليل الموردين وتحديد ما إذا كان الإجمالي مطابقا للرصيد بميزان المراجعة .

٦٩- استفســـر عمـــا إذا كانت الارصدة يتم تسويتها مع كشوف حساب الموردين ومقارنتها مع الارصدة فى الفترات السابقة ، واجراء مقارنات لمعدل الدوران مع الفترات السابقة .

٧٠- تأكد مما إذا كانت هناك أي التزامات جوهرية غير مسجلة بالدفاتر .

٧١- استفســـر عمـــا إذا كانت الأرصدة الدائنة للمساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوى العلاقة قد تم الإفصاح عنها كل على حدة .

٧٢- احصل على تحليل المصروفات المستحقة والالتزامات الطارئة مع تحديد ما إذا كان الرصيد الإجمالي مطابقاً للرصيد بميزان المراجعة .

٧٣- قارن المصروفات مع مثيلاتها بالفترات السابقة .

٧٤- استفسر عن اعتماد المصروفات المستحقة وكذا شروط الدفع ومدى اتفاقها مع شروط الرهونات وصحة تبويبها .

٧٥- استفسر عن طريقة تحديد المصروفات المستحقة .

٧٦- استفسر عن طبيعة المبالغ المدرجة بالالتزامات الطارئة والارتباطات.

٧٧- استفســـر عما إذا كانت هناك التزامات فعلية أو طارئة غير مسجلة بالحســـابات وناقش الإدارة فى ضرورة تسجيلها بالحسابات وما إذا كان يجب الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الإيرادات و الضرائب الأخرى :

٧٨- استفسر من الإدارة عن وجود أي منازعات مع الضرائب وما قد ينشأ عنها من آثار جوهرية على الضرائب المستحقة على المنشأة .

٧٩- ادرس مدى ملائمة الضرائب مع إيرادات الفترة .

٨٠- استفسر من الإدارة عن مدى كفاية الالتزامات الضريبية المسجلة وكذلك المخصصات ومدى تمشيها مع الفترات السابقة .

الأحداث اللاحقة :

٨١- احصل من الإدارة على احدث قوائم مالية لاحقة وقارنها مع تلك التي تم فحصها عن نفس الفترة للأعوام السابقة .

٨٢- استفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي لها تأثير هام على القوائم المالية محل الفحص وبالتحديد يتم الاستفسار عن ما يلى :

(أ) أى ارتباطات جوهرية أو غير مؤكدة قد ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية .

(ب) أي تغيرات هامة ومؤثرة فى نسب رأس المال والقروض طويلة الاجل أو رأس المال العامل قد حدثت حتى تاريخ الاستفسار.

(ج) أي قيود تسوية غير عادية قد حدثت خلال الفترة من تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ الاستفسار .

مع الأخذ فى الاعتبار الحاجة إلى إجراء أى تسويات أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

٨٣- احصل واطلع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان الفرعية اللاحقة لتاريخ القوائم المالية .

٨٤- استفسر من الإدارة عما إذا كانت المنشأة قد اتخذ ضدها أى إجراء قانوني ولم يتم تسويته أو أنها تحت الفحص مع الأخذ في الاعتبار أثر هذه الإجراءات على القوائم المالية .

حقوق المساهمين :

٨٥- احصل على تحليل للعمليات التى تمت على حساب حقوق المساهمين متضمنة أى إصدارات جديدة وكذلك التوزيعات .

٨٦- استفسر عن وجود أى قيود على حساب الأرباح المرحلة أو أى حساب آخر في حقوق المساهمين .

نتائج التشغيل :

٨٧- قارن بين النتائج المحققة للفترة محل الفحص مع تلك المحققة للفترات المماثلة السابقة وكذلك مع النتائج المتوقعة لنفس الفترة ومناقشة أى تغيرات جوهرية مع الإدارة .

٨٨- ناقش ما إذا كان قد تم تحقيق وتسجيل الإيرادات والمصروفات فى الفترات التى تخصها .

٨٩- ادرس العمليات غير العادية أو غير المتكررة .

٩٠- ناقش العميل في العلاقة بين العناصر المتضمنة بحسابات الإيرادات مع تحديد مدى معقولياتها مع تلك المتضمنة فى فترات سابقة وأى بيانات أخرى متوفرة للمراجع .

١٠/٣/٦ تقرير المراجع عن الفحص المحدود

١٠/٣/٦/١ عناصر تقرير المراجع

يجب أن يتضمن تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية العناصر الأساسية التالية :-

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) فقرة أفتتاحية تتضمن

- تحديد للقوائم المالية التي تم إجراء الفحص المحدود لها .
- عبارة توضح مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع .

(د) يجب أن تتضمن فقرة النطاق والتى تصف طبيعة أعمال الفحص المحدود مايلى:-

- إشارة إلى المعيار الخاص بالفحص للقوائم المالية .
- عبارة تبين أن أعمال الفحص المحدود تنحصر بصفة أساسية فى الأستفسار وتطبيق الإجراءات التحليلية .
- عبارة توضح أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة وأن الإجراءات التي تم القيام بها توفر تأكيداً أقل من ذلك الذى توفره عملية المراجعة ، ومن ثم فإن التقرير لن يتضمن رأى المراجع عن القوائم المالية .

(هـ) عبارة تحمل تأكيداً سلبياً .

لتحقيق ذلك يتضمن التقرير عبارة تشير إلى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه المحدود وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع إطار إعداد القوائم المالية (تأكيد سلبى) .

(و) تاريخ التقرير .

علــى المراجع أن يؤرخ تقرير الفحص فى تاريخ إتمام عملية الفحص ، والذى يتضمن القيام بإجراءات تتعلق بالأحداث التي تقع حتى تاريخ التقرير ، وحيــث أن مسئولية المراجع هى إعداد تقريره عن القوائم المالية كما أعدتها وقدمــتها الإدارة فعــليه الا يؤرخ تقريره بتاريخ سابق لتاريخ أعتماد الإدارة للقوائم المالية .

(ز) عنوان المراجع .

(ح) تقرير المراجع .

١٠/٣/٦/٢ أنواع الرأى فى تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية

تقرير الفحص المحدود الذى يتضمن رأى غير متحفظ

يتضـــمن تقريـــر الفحص المحدودً للقوائم المالية الذى يتضمن رأيا غير متحفظا عبارة تشير إلى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه المحدود للقوائم الماليـــة وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على تلك القوائم لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية أو أى إطار محاسبى شامل بخلاف تلك المعايير (تأكيد سلبى) .

ويوضح النموذج التالى تقرير فحص محدود برأى غير متحفظ

نموذج لتقرير فحص محدود غير متحفظ

تقرير فحص محدود إلى ......

قمـنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... والمتمثـلة فى قائمـة المركـز المـالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والـتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة ، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها .

تـم فحصـنا وفقـا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطـلب هـذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتقتصر أعمال الفحص المحدود عـلى تطـبيق الإجـراءات التحليـلية على البيانات المالية والحصول على المعـلومات مـن مسـئولى الشـركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقاً من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقاً لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية وبالتالي فإننا لا نبدي مثل هذا الرأى .

وفى ضـوء فحصـنا المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .... لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

التاريخ ....   **التوقيع** ....

العنوان..

تقرير فحص محدود يتضمن رأى معدل (رأى متحفظ ، رأى عكسى ، عدم إبداء أى تأكيدات)

ويتم إصدار تقرير فحص محدود يتضمن رأى متحفظ فى موقفين هما :

١- إصدار رأى متحفظ

أ- عندما يتضمن تقرير المراجع للفحص المحدود عن القوائم المالية عبارة تصف الأمور التي قد تمت إلى علمه والتى من شانها أن تؤثر على إمكانية إصداره تأكيد سلبى فى ضوء الإطار المحاسبى المشار إليه فى التقرير، وتتضمن تلك العبارة التقدير الكمى للتأثير المحتمل على القوائم المالية إلا إذا كان ذلك غير عملى . وفى ظل ذلك الموقف على المراجع أن يعبر بالتحفظ على التأكيدات السلبية الواردة بالتقرير .

ب- عندما تكون هناك قيود جوهرية على نطاق الفحص المحدود ، حيث يتم وصف تلك القيود وأن يعبر المراجع بإبداء تحفظ على التأكيد السلبى الوارد بالتقرير وذلك فيما يخص التعديلات المحتملة على القوائم المالية التي كان لابد من وجودها فى حالة عدم وجود القيود على نطاق الفحص .

ويوضح النموذج التالى تقرير فحص محدود برأى متحفظ

(أ) تحفظ لعدم التمشى مع معايير المحاسبة المصرية :

تقرير الفحص المحدود إلى ......

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة ....
المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى

مسئولية إدارة الشركة ، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها .

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقا من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية .

وفقا للمعلومات التى حصلنا عليها من الإدارة فإن المخزون قد تم عرضه فى القوائم المالية بالتكلفة والتى تزيد عن صافى القيمة الأستردادية ، ويظهر حساب الإدارة لقيمة المخزون والتى قمنا بمراجعتها انه إذا تم تقييمه بالتكلفة أو بصافى القيمة الاستردادية - كما تتطلب معايير المحاسبة المصرية - يترتب على ذلك تخفيض رصيد المخزون بمبلغ ...... جنيه مصرى كما يترتب عليه أيضا تخفيض صافى الدخل وحقوق المساهمين بمبلغ ...... جنيه مصرى.

وبناء على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .... وفيما عدا تأثير تضخيم رصيد المخزون المذكور فى الفقرة السابقة لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

التاريخ .... **المراجع** ....

العنوان ....

٢- إصدار رأى عكسى

وذلــك عندما يتم إدراج عبارة تشير إلى أن القوائم المالية لاتعبر فى كل جوانبها الهامة فى ضوء الإطار المحاسبى المشار اليه فى التقرير وذلك عندما يجد المراجع أن تأثير تلك الأمور جوهريا وله أثر عام على القوائم المالية إلى الدرجــة الــتي تجعله تعتقد أن التحفظ فى هذه الحالة غير كاف للإيضاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية .

ويوضح النموذج التالى تقرير فحص محدود برأى عكسى

(ب) تقرير برأى عكسى لعدم التمشى مع معايير المحاسبة المصرية :

تقرير الفحص المحدود إلى ......

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة ....

المتمثــلة فى قائمــة المركــز المــالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والــتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة ، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها .

تم فحصنا وفقاً لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود يتطلب هذا المعيار تخطيط واداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بان القوائم المالية لا تحــتوى على أخطاء مؤثرة ، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة ، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقا على إجراءات المراجعة التى تجرى

طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية وبالتالى فإننا لا نبدى مثل هذا الرأى .

قــررت الجمعية العامة للشركة فى تاريخ / / تصفية الشركة ومع هذا فقد تم اعداد القوائم المالية المرفقة على أساس ان الشركة مستمرة .

وبناء على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .... بسبب التأثير الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور فى الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح – فى كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التاريخ .... **المراجع** ....

العنوان ....

٣– عدم إبداء المراجع لأى تأكيدات فى تقرير الفحص المحدود

ويــتم ذلك عندما تكون هناك قيود جوهرية على نطاق الفحص المحدود (التي يتم وصفها فى التقرير) وذلك إذا كان التأثير المحتمل للقيود على نطاق الفحــص جوهــرية ولها تأثير شامل على القوائم المالية ، وكان المراجع قد وصل إلى نتيجة بأنه من غير الممكن إبداء أى تأكيدات سلبية .

٤/١٠ أختبار و التقرير عن المعلومات المالية المستقبلية

Prospective Financial Statements Eamination and Reporting

١/٤/١٠ طبيعة المعلومات المالية المستقبلية وأهدافها ومسئولية الإدارة والمراجع

١/١/٤/١٠ طبيعة المعلومات المالية المستقبلية

Prospective financial Statements

يقصد بالمعلومات المالية المستقبلية بأنها عبارة عن تلك المعلومات المبنية علـى افتراضـات عـن الأحداث التى قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحـتمل تجاهـا – وهى تخضـع بطبيعتها للحكم الشخصى بدرجة عالية ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصى .

وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية فى صورة تنبؤات **Forecasts** أو تقديـرات **Projections** مستقبلية أو خليط من كليهما وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام .

ويقصد بالتنبؤات **Forecasts** بأنها عبارة عن المعلومات المالية المستقبلية المعـدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعـل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك فى التاريخ الذى يتم فيه إعداد المعلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات) .

ويقصـد بالتقديرات المستقبلية **Projections** بأنها عبارة عن المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى ضوء أحد الأسس التالية :-

أ- افتراضـات نظرية **Hypothetical Assumptions** عن أحداث مستقبلية ورد فعـل الإدارة تجاهها والتى ليس من الضرورى أن تحدث ، وكمثال

عــلى ذلــك المنشــات فى مرحلة بدء التشغيل أو عدد النظر فى أحداث تغيرات كبرى فى طبيعة العمليات .

ب-خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية ، وتوضح مثل تلك المعلومات النتائج المحتملة (وذلك فى تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال .

١٠/٤/١/٢ أهداف إعداد المعلومات المالية المستقبلية :

قد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية أو واحد أو أكثر من بنود القوائم المالية ويمكن إعدادها :-

١- كأداة داخلية للإدارة للمساعدة فى تقييم جدوى استثمار رأسمالى مثلا .

٢- للتوزيع على أطراف أخرى مثل :-

أ- نشــرة الاكتــتاب التى تمد المستثمرين المرتقبين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية .

ب-التقرير السنوى **Annual Report** اللازم لتقديم معلومات للمساهمين والجهات التنظيمية والأطراف الأخرى المهتمة بالمنشأة .

جـ-المستندات المقدمة للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لهم مثل التدفقات النقدية المتوقعة .

١٠/٤/١/٣ مسئولية الإدارة والمراجع عن إعداد واختبار المعلومات المالية المستقبلية

هذا وتقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بمــا فى ذلك اختبار الافتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات ، وقد يطلب مــن المــراجع أن يقوم باختبار الإفصاح عن هذه المعلومات وإصدار تقرير

عنها لزيارة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخلياً أو استخدامها بواسطة أطراف أخرى .

ونظـــراً لان القوائـــم الماليـــة المستقبلية تتعلق بأحداث لم تقع بعد وقد لا تحـــدث على الإطلاق وأن الأدلة التى تؤيد الافتراضات التى بنيت عليها هذه المعلومات موجهه نحو أحداث مستقبلية أى أنها أدلة تنبؤية بعكس معظم الأدلة المتوفرة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية .

إلى جـــانب أن إعداد المعلومات المالية المستقبلية تتطلب قدراً كبيراً من التقدير الشخصى ، لذلك فأن المراجع لا يعتبر فى موقف يسمح له بإبداء رأى عمـــا إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها ، ويكون رأى المراجع فى مدى معقولية افتراضات الإدارة حيث يمكن أن تكون صيغة ذلك فى تقرير المراجع على النحو التالى :-

" لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن افتراضات الإدارة لا توفر أساساً معقـــولاً للتنـــبؤات وفى رأينا أن التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة . "

١٠/٤/٢ المتطلبات الرئيسية لاختبار المعلومات المالية المستقبلية

١٠/٤/٢/١ اعتبار قبول المراجع مهمة التقرير عن المعلومات المالية المستقبلية

١- يجب على المراجع أن يراعى قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية عده أمور فيها :-

أ- الغرض الذى تستخدم فيه هذه المعلومات .

ب- ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام .

جـ- ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية .

د- العناصر المكونة لتلك المعلومات .

هـ- الفترة التى تغطيها المعلومات .

٢-على المراجع إلا يقبل أو عليه أن ينسحب من المهمة فى حالة إذا كانت الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعد من أجله .

٣-على المراجع والعميل أن يتفقا على شروط المهمة ، ومن مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة فى تفادى أى سوء فهم خاص بالمهمة ، ويتعين أن يتناول ذلك الخطاب الأمور الخمسة الواردة فى البند أعلاه وأن يحدد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن أمداد المراجع بالمعلومات والبيانات المستخدمة فى الوصول للافتراضات .

٢/٢/٤/١٠ الأمور التى يجب أن يحصل المرجع بشأنها على أدلة كافية وملائمة

عند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار المعلومات المالية المستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بالأمور التالية :-

أ- أن الافتراضات التى بنى عليها أفضل تقديرات للإدارة والتى تم استخدامها فى الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة ، أما فى حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات .

ب- أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم على أساس تلك الافتراضات .

جـ- أن يكون تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافى عن كل الافتراضات الهام بما فى ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت تلك الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم أنها افتراضات نظرية .

د- أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس يتسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة .

١٠/٤/٢/٣ تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع بعد وقد لا تحدث على الإطلاق ، وبرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التى بنيت عليها المعلومات المستقبلية إلا أن هذه الأدلة فى حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية فى طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية . وعلى هذا فأن المراجع ليس فى موقف يسمح له بابداء رأى عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها .

وبالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التى بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المراجع الحصول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأى إيجابى بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام . وعليه فعند إبداء الرأى على مدى معقولية افتراضات الإدارة فأن المراجع يقدم مستوى أقل من التأكيدات ، أما إذا كان فى تقدير المراجع

أنه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة ، فلا يوجد ما يمنع المراجع من ابداء رأى إيجابى على تلك الافتراضات .

١٠/٤/٢/٤ درجة المعرفة المطلوبة للمراجع عن طبيعة نشاط المنشأة

على المراجع ان يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكـــون بمقدرة أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعـــلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها . ويحتاج المراجع أيضا التعرف عـــلى الأنشطة التى تجريها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، وذلك بأخذه فى الاعتبار العناصر الآتية على سبيل المثال لا الحصر :

- الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين على إعداد تلك المعلومات .
- طـــبيعة المســـتندات المســـتخدمة والـــتى تعد من قبل المنشأة لتأييد افتراضات الإدارة .
- درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلى .
- الأساليب المستخدمة للوصول إلى تطبيق الافتراضات .
- صـــحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية .

عـــلى المـــراجع أن يـــأخذ فى اعتباره إلى أى مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية :

فعـــلى المراجع أن يحصل على درجة من المعرفة عن المعلومات المالية الـــتاريخية لـــتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا

لأســاس متسـق مع المعلومات المالية التاريخية ولتوفير قاعدة تاريخية يمكن استخدامها لتقييم افتراضات الإدارة . فعلى المراجع أن يقرر على سبيل المثال مــا إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم مراجعتها أو فحصها فحصا محدودا وما إذا كان قد تم استخدام مبادئ محاسبية مقبولة في إعدادها .

إذا كــان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية الـتاريخية الخاصــة بالفـترة الســابقة تقريراً معدلاً أو إذا كانت المنشأة فى المرحــلة الأولى من بدء التشغيل فعلى المراجع أن يأخذ فى اعتباره الظروف المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية .

٥/٢/٤/١٠ الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

عــلى المراجع أن يأخذ فى اعتباره الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المســتقبلية حيث إن الافتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات تزداد درجة عــدم واقعيتها بزيادة الفترة التى تغطيها تلك المعلومات ، حيث أنه كلما طالت الفــترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على أفضل الــتقديرات . ويجــب ألا تمتد الفترة بعد الوقت الذى يكون لدى الإدارة أساس معقــولا لافتراضها ، وفيما يلى بعض العوامل التى ينبغى أن يأخذها المراجع فى اعتباره فيما يتعلق بالفترة التى تغطيها المعلومات المالية :

- دورة التشــغيل ، فعــلى سبيل المثال فى حالة المشروعات الإنشائية الوقــت المطــلوب لإتمــام المشــروع قد يحدد الفترة التى تغطيها المعلومات.
- إمكانيــة الاعــتماد على الافتراضات ، فإذا كانت المنشأة مثلا تنوى تقديم منتج جديد فأن الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

قد تكون قصيرة ويمكن تقسيمها إلى فترات أصغر كأسابيع أو شهور، وكبديل لذلك إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك الأراضي بموجب عقود إيجار تمويلية طويلة الأجل فقد يكون من المناسب أن تغطي المعلومات المالية المستقبلية فترة أطول.

- احتياجات مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية ، فقد يتم إعداد المعلومات كجزء من طلب الحصول على قرض عن الفترة اللازمة لتوليد أموال كافية لسداد القرض ويمكن أيضاً إعداد هذه المعلومات للمستثمرين وذلك فيما يتعلق بإصدار سندات وذلك لإيضاح الغرض الذى تستخدم فيه حصيلة الإصدار فى الفترات اللاحقة .

١٠/٤/٣ إجراءات اختبار المراجع للمعلومات المالية المستقبلية

عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعى :

(أ) إمكانية وجود أخطاء جوهرية .

(ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة .

(ج) قدرة الإدارة على إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصى للإدارة .

(هـ) مدى كفاية وإمكانية الاعتماد على البيانات التى تم استخدمها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية .

على المراجع أن يقيم مصدر الأدلة المؤيدة لافتراضات أفضل تقديرات الإدارة وإلى أى حد يمكن الاعتماد عليها ، ويمكن الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتأييد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية ، وتتضمن تقييم

الافتراضات في ظل المعلومات المالية التاريخية وتقييم ما إذا كانت تلك الافتراضات مبنية على خطط قابلة للتحقيق .

على المراجع أن يأخذ في اعتباره عند استخدام افتراضات نظرية ما إذا كان قد تم مراعاة كافة الآثار الهامة لاستخدام تلك الافتراضات وعلى سبيل المثال إذا ما تم افتراض نمو المبيعات إلى ما يزيد عن الطاقة الإنتاجية الحالية للمصنع ، فيجب أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية الاستثمار اللازم لزيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكلفة البدائل الأخرى لمقابلة المبيعات المتوقعة مثل إسناد مهمة الإنتاج الإضافي لمقاول من الباطن .

على الرغم من أنه ليس من الضروري الحصول عل أدلة لتدعيم الافتراضات النظرية ، يكون على المراجع أن يحصل على درجة قناعة كافية بأن تلك الافتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية ، وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بعدم واقعيتها .

على المراجع أن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقاً لافتراضات الإدارة بشكل مناسب وذلك مثلاً عن طريق اختبار دقة العمليات الحسابية مثل إعادة الحساب ومراجعة مدى الاتساق الداخلي (بمعنى مدى توافق الإجراءات التي تنوي الإدارة اتخاذها مع بعضها وأنه لا توجد أوجه عدم اتساق في تحديد القيم المبنية على عوامل مشتركة مثل معدلات الفائدة) .

على المراجع أن يولي اهتماماً لدرجة تأثير الأمور ذات الحساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية . حيث إن ذلك سيحدد إلى أي مدى يقوم المراجع بجمع الأدلة المناسبة وأيضاً سيؤثر على تقييم المراجع لمدى ملاءمة وكفاية الأفصاحات .

عـــند قيـــام المـــراجع باختـــبار عنصر أو أكثر من عناصر المعلومات المســـتقبلية (مـــثل إحدى القوائم المالية) يكون من المهم أن يراعى المراجع اتفـــاق الـــبيانات فى هـــذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة فى القوائم المالية الأخرى .

فى حالـــة تضـــمين المعـــلومات المالية المستقبلية لجزء منصرم من الفترة الماليـــة الحالية فعلى المراجع أن يراعى إلى أى مدى ينبغى تطبيق الإجراءات على المعلومات التاريخية . ويلاحظ أن تلك الإجراءات ستختلف وفقاً للظروف، وعلى سبيل المثال حجم الفترة المنقضية من الفترة المستقبلية .

عـــلى المـــراجع أن يحصـــل على تأكيدات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذى تستخدم فيه المعلومات المستقبلية ومدى إكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٤ تقييم المراجع للعرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية

عـــلى المراجع أن يراعى عند تقييم العرض الإفصاح للمعلومات المالية المســـتقبلية ، بالإضـــافة إلى المتطلبات التى تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان :

(أ)عرض المعلومات المالية المستقبلية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله.

(ب) قـــد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف فى الإيضاحات المرفقة مع المعومات المالية المستقبلية .

(ج) قـــد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات فى الإيضاحات المرفقة مـــع المعلومات المالية المستقبلية . ويجب أن يكون من الواضح ما إذا كـــانت تـــلك الافتراضـــات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل

افتراضـــات نظـــرية وعندما تكون الافتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضـــعة لدرجـــة كبيرة من عدم التأكد فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدى حساسية النتائج .

(د) قـــد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية . وعلى الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات تعتبر ملائمة فى هذا التاريخ على الرغم من أن المعلومات قد تكون قد تم تجميعها على مدى فترة زمنية.

(هــــ) عندما تتضمن المعلومات المالية المستقبلية إجراء تقدير معين داخل نطـــاق محـــتمل لهـــذا التقدير يجب أن يتم إيضاح أسس هذا التقدير . وعـــندما تكون النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعـــبير عـــنها فى صـــورة نطاق يجب أن يتم إيضاح أن اختبار هذا النطاق قد تم بأسلوب غير متحيز أو مضلل .

(و) قد تم الإفصاح عن أى تغيير فى السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة فى إعـــداد أحدث قوائم مالية تاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثره على المعلومات المالية المستقبلية .

١٠/٤/٥ تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

١٠/٤/٥/١ عناصر تقرير المراجع

ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع عن أختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية :-

١-عنوان التقرير .

٢-الموجهة إليهم التقرير .

٣-تحديد المعلومات المالية المستقبلية .

٤-الإشـــارة إلى معاييـــر المراجعة المصرية التى يتعلق باختبار المعلومات المالية المستقبلية .

٥-عـــبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية وذلك بما فيه مسئوليتها عن الافتراضات التى بنيت عليها هذه المعلومات .

٦-الإشـــارة إلى الغـــرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف الـــتى يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها ، وذلك فى وجود خطر على توزيع تلك المعلومات .

٧-تـــأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساس معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية ، ويمكن أن تكون صيغة تلك التأكيدات كما يلى :-

" وبناء على اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعـــتقاد بـــأن هـــذه الافتراضـــات لا توفر أساسً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية " .

٨- إبداء رأى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائـــم عـــلى أســـاس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية .

٩- تحذيـــر القارئ عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات الماليـــة المســـتقبلية.ويمكن أن تكون صيغة ذلك فى التقرير على النحو التالى:-

" مـــا إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية حيث أن الأحداث المتوقعة غالبا لا تتحققً كما هو متوقع وقد يكـــون الاخـــتلاف جوهـــرياً أيضاً وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية

المستقبلية فى صورة نطاق فيجب النص على أنه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل ذلك النطاق " .

وقد تكون صيغة ذلك فى حالة التقديرات على النحو التالى :-

" أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من الافتراضات والتى تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق تلك الافتراضات ، وعليه فنحذر القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم فى غير الغرض الموضح " .

١٠- تاريخ التقرير والذى يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات .

١١- عنوان المراجع .

١٢- توقيع المراجع .

(أ) تقرير المراجع غير المتحفظ عن المعلومات المالية المستقبلية (تنبؤات)

تقرير المراجع

إلى السادة / ....

قمنا باختبار تنبؤات شركة .... المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى / / وكذا قائمة الدخل عن التقرير من / / إلى / / وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة باختبار المعلومات المالية المستقبلية .

وهذه التنبؤات هى المسئولية الإدارة بما فى ذلك الافتراضات المذكورة فى الإيضاح رقم ( ) والتى تلك بناء التنبؤات عليها .

بــناء على فحصنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم يتم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن تلك الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤات ، ومن رأينا أن التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تـم عرضـها بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية (أو أى إطار محاسبى أخر لإعداد القوائم المالية) .

ومـن المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤات حيث أن غلباً ما لا يتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وق يكون الاختلاف جوهرياً .

القاهرة فى / /

التوقيع

ب- تقرير المراجع غير المتحفظ عن معلومات مالية مستقبلية بنيت على افتراضات نظرية

تقرير المراجع

إلى السادة / ....

قمنا باختبار المعلومات المالية المستقبلية (يتم ذك راسم المنشأة ، الفقرى الـتى تغطيها المعلومات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بفحص المعلومات المالية المستقبلية .

وهـذه المعـلومات الماليـة المستقبلية هى مسئولية الإدارة بما فى ذلك الافتراضات المذكورة فى الإيضاح رقم (   ) والتى تم بناء التقديرات عليها .

وقـد تم إعداد هذه المعلومات بغرض (يتم ذكر سبب الأعداد) حيث أن المنشأة مازالت فى المراحل الأولى من بدء التشغيل فأن المعلومات قد أعدت

باســتخدام مجموعــة من الافتراضات النظرية والتى تتضمن افتراضات عن احــداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من الضرورى أن تتحقق تلك الافتراضــات . وعليها فأن هذه المعلومات قد لا تكون مناسبة للاستخدام فى أغراض أخرى بخلاف المنصوص عليها عالية .

وبناء على اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعــتقاد بــأن ذكــر أو الإشــارة إلى الافتراضات) . ومن رأينا أيضا أن المعــلومات قــد تــم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات وقد تم عرضها بما تفق مع **(يتم إيضاح الإطار المحاسبى لإعداد القوائم المالية)** .

وحتى فى حالة تحقق الأحداث المتوقعة فى ظل الافتراضات المستخدمة ، فقــد تختــلف النتائج الفعلية عن التقديرات حيث أنه غالباً ما لا تتحقق أحداث أخرى متوقعة كما كان مفترضا وقد يكون الاختلاف جوهرياً .

القاهرة فى / /

التوقيع

٣/٥/٤/١٠ أنواع الرأى الأخرى التى يتضمنها تقرير المراجع عن المعلومات المالية المستقبلية

قــد يتضــمن تقرير المراجع عن المعلومات المالية المستقبلية رأياً غير مــتحفظا (حيث قد تكون صيغته أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعداها بصــورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مــع الإطــار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية . وقد يتضمن التقرير رأى أخــر بخلاف الرأى المتحفظ حيث قد يكون رأيا متحفظاً أو عكسياً وقد يمتنع المراجع عن إبداء الرأى وينسحب من المهمة .

عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاحات الخاصـــة بها غير كافية فعلى الراجع أن يبدى رأيا متحفظاً أو رأيا عكسياً فى التقرير عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمة ومثال ذلك قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافى لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية .

وفى حالـــة اعـــتقاد المراجع بأن واحد أو أكثر من الافتراضات لا يوفر أساس مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افضل التقديرات أو إذا كـــانت هـــذه الافتراضـــات لا توفـــر أساس معقولا للمعلومات المالية المستقبلية فى ظل الافتراضات النظرية فعلى المراجع إما أن يبدى رأيا عكسياً فى تقريره على المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة .

وفى حالـــة تأثـــر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو اكثر من الإجراءات التى تعتبر لازمة فى الوضع الحالى فعلى المراجع أما أن ينسحب مـــن المهمـــة أو أن يمتـــنع عن إبداء رأى فى تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار فى تقريره .

١٠/٥ مراجعة و التقرير عن المهام ذات الأغراض الخاصة

Specialized Reporting

١٠/٥/١ الأعتبارات العامة للتقرير عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

١٠/٥/١/١ وجـود أتفـاق تـام بـين المـراجع والعميـل حـول طـبيعة المهمـة وشـكل ومحتويات التقرير

بوجـــه عام تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل فى مهام المراجعة ذات الأغـــراض الخاصة بأختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة . ويجب أن يكون

هـناك أتفاق بين المراجع والعميل حول طبيعة تلك المهمة وشكل ومحتويات التقرير الذى سيتم إصداره قبل البدء فى تنفيذ المهمة وبوجه عام تتضمن تلك المهام :-

أ- مـراجعة القوائـم الماليـة المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

ب- مراجعة حسابات معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية .

ج- أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية .

د- مراجعة القوائم المالية المختصرة .

١٠/٥/١/٢ الحصول على تفهم واضح للغرض من المعلومات محل التقرير والمستخدمين المعنيين

عند التخطيط لأغراض المراجعة يجب على المراجع أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذى ستستخدم فيه المعلومات التي سيعده تقريره عنها ومعرفة من هم مستخدموا تلك المعلومات .

ويجـب عـلى المـراجع أن يذكر فى صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلـك وجـود أى حظر على توزيعه أو أستخدامه لتفادى أحتمال استخدام التقرير فى أغراض لم يكن مخصصا من أجلها .

١٠/٥/١/٣ العناصر الأساسية لتقرير المراجع (بخلاف التقرير عن القوائم المالية المختصرة) :

يجـب أن يتضـمن تقريـر المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة ثمانية عناصر أساسية هى :-

أ- عنوان التقرير (ويتم ذكر عبارة تقرير عن مراجعة .. بذكر الغرض) .

ب- الموجه اليهم التقرير .

ج- فقرة أفتتاحية تتضمن :-

- تحديد المعلومات المالية التي تم مراجعتها .
- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع .

د- فقرة النطاق تصف طبيعة عملية المراجعة وهى تتضمن :-

- الإشارة إلى معايير المراجعة الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .
- وصف العمل الذى قام المراجع بأدائه .

هـ- فقرة الرأى تتضمن رأى المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها .

و- توقيع المراجع (مقرونا بعبارة محاسب قانونى مستقل) .

ح- تاريخ التقرير .

ز- عنوان المراجع .

٤- يجب على المراجع إعادة صياغة نموذج التقرير أو إرفاق تقرير مفصل عندما تقدم المنشأة معلومات مالية لجهات حكومية ويتطلب أن يقوم المراجع بإصدار تقريره وفقاً لنموذج غير متفق مع متطلبات معيار المراجعة المصرى .

٥- يجب على المراجع أن يقوم بالآتى عندما تكون المعلومات التي يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقا لشروط أتفاقية ما :

أ- أن يـــأخذ في أعتـــباره التفســـيرات الهامة التي تبينها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد تلك المعلومات .

ب- أن يتأكد من أنه قد تم الإفصاح الكافي عن التفسيرات الهامة لتلك الاتفاقيـــة عـــلى أن يشير في تقريره إلى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذي يصف تلك التفسيرات .

٢/٥/١٠ التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية

يـــتكون الإطار المحاسبي الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة في إعـــداد القوائم المالية والتي تسري على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد أســـتخدامها ، وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطار محاســـبي شـــامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية (والمشار أليه فيما بعد بالإطار المحاسبي الشامل الأخر)، ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التي تعـــد وفقاً لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبي شامل ، وقد تتضمن الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية ما يلي :

(أ) القواعد التي تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبي عن الدخل.

(ب) أستخدام الأساس النقدي للمحاسبة .

(ج) قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية .

ينـــبغي أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاســـبي شـــامل آخـــر عبارة توضح الإطار المحاسبي المستخدم أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التي يفصح عن هذه المعلومات ، وينبغي أن يذكـــر في فقـــرة الرأي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – في كل

جوانبها الهامة-بما يتفق مع الإطار المحاسبى المبين،ويوضح الملحق رقم(١) أمثلة لتقارير المراجع عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل أخر.

يجب على المراجع أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو أحد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبى يمكن أن تعنون " قائمة الإيرادات والمصروفات – وفقا للأساس الضريبى " وفى حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل أخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبى بدرجة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأى معدل بما يتناسب مع الموقف .

ملحق (١) :- أمثلة لتقارير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية :

(١) قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القائمة فى ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بان القائمة المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقائمة المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً

للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القائمة المالية، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ماقمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية .

إن سياسة الشركة هى إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وفقاً لهذا الأساس يتم تحقق الإيراد عند تحصيله وليس عند أكتسابه وكذلك يتم تحقق المصروف عند سداده وليس عند أستحقاقه .

ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية فى ٣١ديسمبر .... طبقاً لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح فى الإيضاح رقم (...).

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

---

(٢) القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل :

تقرير المراجع الى ....

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القوائم فى ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بان القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال لمراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً

للسياســات ولــلقواعد المحاســبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية .

وقــد حصــلنا مــن الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغــراض المراجعة . ونرى ان ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد اساساً متاسياً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

ومــن رأيــنا أن القوائــم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر .... وعن إيرادتها ومصروفاتها عن الســنة الماليــة المنــتهية فى ذلــك التاريخ وذلك طبقاً للأساس المحاسبى المستخدم لاغراض ضريبة الدخل كما هو موضح فى الإيضاح رقم (...) .

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

١٠/٥/٣ التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

قــد يطــلب مــن المراجع أن يصدر تقريراً موضحاً به رأيه عن أحد أو بعض مكونات القوائم المالية ، مثل حسابات العملاء أو حسابات المخزون أو حســاب مكافــأة لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل ، وقد يقوم بهــذا النوع من المهام بأعتباره مراقباً لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة ، ولا يؤدى هذا النوع من المهام الى إصدار تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن المراجع يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذى تمت مراجعته قد تم إعداده – فى جميع جوانبه الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبى الموضح .

توجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية ، وعلى سبيل المثال- المبيعات وأرصدة حسابات العملاء ، المخزون وحسابات الموردين ، وعليه فعند إعداد التقرير عن أحد بنود القوائم المالية قد لايستطيع المراجع أحيانا أن يأخذ البند فى عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية ويتعين عليه أن يفحص معلومات مالية أخرى ، ومن ثم فانه على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن ياخذ فى أعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتى يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التى سيتم إبداء الرأى عنها .

يتعين على المراجع أن يأخذ فى أعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذى سيتم إعداد التقرير عنه ، فعلى سبيل المثال فان رصيد حساب معين يوفر أساسا أقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة ، ومن ثم فان نطاق فحص المراجع سيكون أكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند فى إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل .

يجب على المراجع إعلام العميل بأن تقريره عن أحد بنود القوائم المالية يجب إلا يصاحب القوائم المالية للمنشأة وذلك لتفادى الإيحاء لمستخدم التقرير بأن هذا التقرير يتعلق بالقوائم المالية بالكامل .

ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع عن أحد بنود القوائم المالية عبارة توضح أساس المحاسبة الذى تم عرض البند وفقا له أو أن يشير إلى أتفاقية ما تحدد هذا الأساس، ويجب أن يذكر الرأى ما إذا كان البند قد تم إعداده -فى كل جوانبه الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبى المشار إليه ويوضح ملحق رقم (٢) أمثلة لتقارير مراجعة لبعض بنود القوائم المالية .

فى حالة إبداء رأى عكسى أو الأمتناع عن إبداء رأى عن القوائم المالية بالكامل يمكن للمراجع أعداد تقرير عن بعض أو أحد بنود القوائم المالية فقط

فى حالـــة ما إذا كانت هذه البنود ليست بالحجم الذى يجعلها يمثل جزءاً كبيراً مـــن القوائم المالية حيث إن إصدار تقرير عن بند يمثل جزءاً كبيراً من قوائم ماليـــة تم ابداء رأى عكسى أو الأمتناع عن ابداء رأى عنها قد يحول الأنتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة .

ملحق (٢) :- أمثلة للتقارير عن مكونات القوائم المالية

(أ) بيان العملاء :

تقرير المراجع إلى ....

راجعـــنا البيان الخاص بحساب عملاء شركة ...... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديســـمبر ... وهـــذا البيان مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له .

وقـــد تمـــت مراجعتـــنا وفقـــاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصـــرية الســـارية وتتطـــلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصـــول عـــلى تـــأكيد مناسب بان البيان لايحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمـــال المـــراجعة إجـــراء فحـــص أختـــبارى للمســـتندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضـــاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات ولـــلقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك ســـلامة العـــرض الـــذى قـــدم بـــه البيان ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضـــاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ونرى أن ماقمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذا البيان .

ومـــن رأيـــنا أن بيان العملاء يعبر بوضوح فى كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة فى ٣١ ديسمبر .... طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

(ب) بيان المشاركة فى الأرباح :

تقرير المراجع إلى ....

راجعنا بيان المشاركة فى الأرباح المرفق لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وهذا البيان مسئولية إدارة الشركة .... ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له .

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بان البيان لايحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة ايضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم البيان به، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ماقمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذا الجدول .

ومن رأينا أن بيان المشاركة فى الأرباح يعبر بوضوح فى كل جوانبه الهامة عن حصة ..... فى أرباح شركة ...... عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر .... وفقاً لشروط عقود العمل بين .... والشركة المؤرخة فى / /

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

٤/٥/١٠ التقرير عن مدى الألتزام بالشروط التعاقدية :

قـد يطـلب من المراجع أن يعد تقريراً عن مدى ألتزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة فى أتفاقات تعاقدية ، كصكوك السندات أو أتفاقات القروض ، وغالباً ما تتطلب مثل هذه الأتفاقات من المنشأة الألتزام بمجموعة من الشروط تتعـلق بـأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقاً أو وجـود حظر على سداد توزيعات الأرباح او وجود حظر على أستخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة .

يمكـن لـلمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأى عن مدى ألتزام منشأة بالشـروط الـتعاقدية فقط عندما تتعلق نواحى الألتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل فى نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية – ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضـمن أموراً خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لأستخدام عمل خبير متخصص فى هذه الأمور .

يجـب أن يتضمن التقرير رأى المراجع عما إذا كانت المنشأة قد ألتزمت بشروط الأتفاقية ، ويوضح ملحق رقم (٣) أمثلة لتقارير المراجع عن الألتزام بالشـروط التعاقدية والمقدمة فى صورة تقرير مستقل ، أو فى صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية .

ملحق (٣) :- أمثلة للتقارير عن الإلتزام بمتطلبات ما :

تقرير منفصل :

تقرير المراجع الى ....

راجعــنا مدى ألتزام شركة .... بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد الــتقارير الــواردة فى الفقــرات من ( ) الى ( ) من الأتفاقية المؤرخة / / مع بنك م . م . م ....

وقــد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة المتعــلقة بالألــتزام بمتطلبات ما وتتطلب معايير المراجعة تخطيط وأداء المراجعة للحصــول عــلى تــأكيد مناسب عما إذا كانت شركة........ قد ألتزمت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الأتفاقية وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى ونرى أن ما قمنا به من اعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء راينا .

مــن رأيــنا أن الشــركة كــانت فى كــل الجوانب الهامة ملتزمة بالمتطلبات المحاســبية ومتطلــبات إعــداد التقارير المالية الواردة فى فقرات الأتفاقية المشار إليها وذلك فى / /

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

١٠/٥/٥ التقرير عن القوائم المالية المختصرة

قد تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية تلخص القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها وذلك بغرض توفير المعلومات التى تناسب بعض مستخدمى القوائم الماليـــة والمهـــتمين بالحصـــول عـــلى ملخص للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالهـــا، وفى هذه الحالة يجب على المراقب أن لايصدر تقريراً عن القوائم الماليـــة المختصرة مالم يكن قد سبق له إبداء رأى عن القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المالية المختصرة منها .

يتم تقديم القوائم المالية المختصرة بتفاصيل اقل من القوائم المالية السنوية، لذلـــك فإن مثل هذه القوائم يجب أن توضح طبيعة المعلومات المختصرة وأن تنـــبه القارئ الى أنه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالهـــا يـــتعين أن تقـــرأ القوائم المالية المختصرة مع أخر قوائم مالية تمت مراجعـــتها والـــتى تتضـــمن كافة الإيضاحات التى يتطلبها الإطار المحاسبى المستخدم .

يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية المختصرة لتحديد القوائم المالية الـــتى تمت مراجعتها والتى تم أستخراج القوائم المختصرة منها ، وعلى سبيل المـــثال " المعـــلومات المالية المختصرة والمعدة من القوائم المالية التى تمت مراجعتها للعام المنتهى فى ../../.... " .

لا تتضـــمن القوائم المالية المختصرة كافة المعلومات التى يتطلبها الإطار المحاســـبى المتبع فى إعداد القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها، وعليه لا يجوز للمراقب أن يستخدم عبارة مثل "تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة" عند إبداء رأيه على القوائم المالية المختصرة .

يتضمن تقرير المراقب على القوائم المالية المختصرة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالى :

(أ) العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المختصرة .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) تحديد للقوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى تم استخراج القوائم المالية المختصرة منها .

(د) إشارة الى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المالية المختصرة منها ونوع الرأى الوارد بالتقرير .

(هـ) إبداء رأى عما إذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية المختصرة متسقة مع القوائم المالية التى تم مراجعتها والتى تم أستخراجها منها ، وفى حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً يبدى فيه رأياً بخلاف الرأى غير المتحفظ على القوائم المالية الأصلية وكان إعداد القوائم المالية المختصرة يزيل أسباب أصدار مثل هذا الرأى فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية المختصرة يجب أن يذكر أنه بالرغم من أتساقها مع القوائم المالية الأصلية فإن القوائم المالية المختصرة قد تم أستخراجها من قوائم مالية تم إصدار تقرير عنها برأى بخلاف الرأى المتحفظ .

(و) عبارة أو إشارة الى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية المختصرة والذى يبين أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالى لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التى تمت يتعين قراءة القوائم المالية الأصلية وتقرير مراقب الحسابات عليها.

(ز) توقيع مراقب الحسابات .

(ح) عنوان مراقب الحسابات .

(ط) تاريخ التقرير .

يوضح الملحق رقم (٤) مثالين عن تقرير بدون تحفظ عن قوائم مالية مختصرة ، وتقرير بتحفظ عن قوائم مالية مختصرة .

أ – مثال لتقرير بدون تحفظ عن قوائم مالية مختصرة :

تقرير مراقب الحسابات

الى ....

راجعنا القوائم المالية لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة ، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ.......... فقد أبدينا رأياً غير متحفظ بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة -عن المركز المالى للشركة فى / / وكذاعن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فى ضوء معايير المحاسبة المصرية .

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق – فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / /

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة فى / / ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية فى ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع الى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها .

تاريخ التقرير   **توقيع مراقب الحسابات**

عنوان مراقب الحسابات

ب- مثال لتقرير يتحفظ عن قوائم مالية مختصرة :

تقرير مراقب الحسابات

إلى .....

راجعنا القوائم المالية لشركة ...... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة ، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ ....

فقد أبدينا رأيا متحفظاً بان القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح -فى كل جوانبها- عن المركز المال للشركة فى / / وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فيما عدا - تضخم بند المخزون بمبلغ ....

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق - فى كل جوانبها الهامة - مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أبدينا رأياً متحفظاً عليها .

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع الى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها .

تاريخ التقرير **توقيع مراقب الحسابات**

عنوان مراقب الحسابات

الفصل الحادى عشر

خدمات التأكيد – امتداد مستقبلي لخدمات المراجعة

الفصل الحادى عشر

خدمات التأكيد – امتداد مستقبلي لخدمات المراجعة

Assurance Services – a future Extent for Auditing Services

١١/١ طبيعة خدمات التأكيد وأنواعها وعلاقتها بالمراجعة.

١١/١/١ مقدمة .

١١/١/٢ العلاقة بين خدمات التأكيد والمراجعة .

١١/١/٣ مفهوم خدمات التأكيد والطلب عليها .

١١/١/٤ أنواع خدمات التأكيد .

١١/٢ طبيعة التجارة الإلكترونية وخصائصها وأدواتها ومستوياتها .

١١/٢/١ مفهوم التجارة الإلكترونية .

١١/٢/٢ أدوات التجارة الإلكترونية وأشكالها .

١١/٢/٣ مستويات التجارة الإلكترونية والعوائد والفرص المرتبطة بها .

١١/٣ سبل تنفيذ معاملات التجارة الإلكترونية والمخاطر المرتبطة .

١١/٣/١ سبل تنفيذ معاملات التجارة الإلكترونية .

١١/٣/٢ معوقات ومخاطر تنفيذ التجارة الإلكترونية .

١١/٤ مراجعة نظم الرقابة الداخلية على امن المعلومات فى ظل التجارة الالكترونية .

١١/٤/١ المخاطر التى تواجه نظم الرقابة على امن المعلومات .

١١/٤/٢ متطلبات ووسائل نظم الرقابة على امن المعلومات .

١١/٤/٣ نظم الرقابة على امن المعلومات .

١١/٤/٤ مراجعة نظم امن المعلومات .

١١/٥ طبيعة وحتمية ومبادئ ومعايير خدمات إضفاء الثقة في الويب.

١١/٥/١ أهمية الرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الإلكترونية .

١١/٥/٢ تطـور وأهـداف خدمات إضفاء الثقة في الموقع على شبكات الإنترنت .

١١/٥/٣ خصـائص خدمـة إضـفاء الـثقة في مواقع شبكات الإنترنت ومقوماتها.

١١/٥/٤ مبادئ ومعايير خدمات الثقة بموقع شبكة الإنترنت .

١١/٥/٥ عملية التأكيد للثقة في مواقع شبكة الإنترنت .

١١/١ طبيعة خدمات التأكيد وأنواعها وعلاقتها بالمراجعة

The Nature and Types of Assurance Services and its Relationship with Auditing

١١/١/١ مقدمة :

تــم التوســـع فـــي مجـــال ونطاق الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمـــراجعة القانونيـــة ، حيث تعتبر الخدمات التقليدية التي تقدمها أقل ملائمة لمـــتخذى القـــرارات في ظل عصر تكنولوجيا المعلومات ، فقد تطور مفهوم المراجعة خلال العقدين الأخيرين بشكل جوهرى كاستجابة للطلب المتزايد من الجمهور على الدور الواسع لخدمات مكاتب المحاسبة القانونية والتى تطورت من المـــراجعة الى خدمات التصديق إلى خدمات التأكيد **Auditing, Attestation and Assurance Services** ، فلم تعد وظائف المراجعة التقليدية كافية للوفاء بـــدور المراجعة في عالم اليوم والغد الذي يتسم بأنه عالم رقمي يعمل في ظل ثـــورة متجددة لتكنولوجيا المعلومات ، ويتأثر بعديد من المتغيرات الاقتصادية والاجـــتماعية والسياسية الحديثة، حيث لاشك أن العولمة الجديدة لرأس المال وتدفـــق المعـــلومات سوف يخلق سوقاً لخدمات موسعة النطاق تقدمها مكاتب المحاســـبة القانونية ، ويتعين على المراجعين على وجه الخصوص أن يقوموا بشـــكل مـــتزايد بالـــتقرير عن مصداقية المعلومات النوعية **Credibility of Qualitative Information** وتكنولوجيا معلومات قاعدة البيانات ، بالإضافة إلى التقرير عن عمليات وأداء منشآت الأعمال .

إن اتســـاع نطـــاق العمل العالمي لعملاء المحاسبة والمراجعة القانونية يمكن المهـــنة مـــن التطلع فيما وراء الحدود الوطنية ، و اتساع الفهم الخاص بالأعمال

وتطوير مهارات وكفاءات جديدة تفي باحتياجات خدمات العملاء العالمية وأسواق رأس المال العالمية وتعميم الخصخصة والتمويل عبر الحدود .

فلاشـــك أنـــه يتعين على المراجعين في ظل القرن الحادي والعشرين أن يوسعوا من نطاق خدماتهم لتمتد إلى التأكيد على مصداقية المعلومات في ظل تكنولوجيا المعلومات ومراجعة أدوات مالية مشتقـــة **Derivative Financial Instruments** وتقييـــم أصـــول منشـــأة الأعمال في ظل بيئة عالمية متغيرة بالإضافة إلى مراجعة نظم الرقابة غير المالية **Nonfinancial Controls** .

في هذا الجزء يتم دراسة خدمات التأكيد **Assurance Services** والتي تعتبر امتداد لخدمات المراجعة وإبداء الرأي ، وهي خدمات تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية لتقييم جودة المعلومات عموما، حيث يتم استعراض الاتجاهات الحالية والمستقبلية لها وبالتحديد في مجال مراجعة معاملات التجارة الإلكترونية عن طريق أداء خدمات الثقة في النظم **Sys Trust** وخدمات التأكيد بإضفاء الثقة على مواقع شبكة الإنترنت **Web Trust** .

١١/١/٢ العلاقة بين خدمات التأكيد وخدمات المراجعة والتصديق
Assurance, Audits and Attestation services

فـــي ضوء وجود علاقات تعاقدية بين أصحاب الأسهم والمديرين تطور الطـــلب التاريخي على خدمات المراجعة، ألا أنه بسبب التغيرات الحديثة في بيـــئة الأعمـــال فقـــد تطـــور الطـــلب على الخدمات المقدمة من المحاسبين والمراجعين القانونيين من مجرد عمليات مراجعات القوائم المالية التقليدية إلى مجـــال أوســـع وأرحب ، حيث أصبح المراجعون يؤدون خدمات التأكيد التي تركـــز على جودة المعلومات ولا سيما في ظل عصر تكنولوجيا المعلومات،

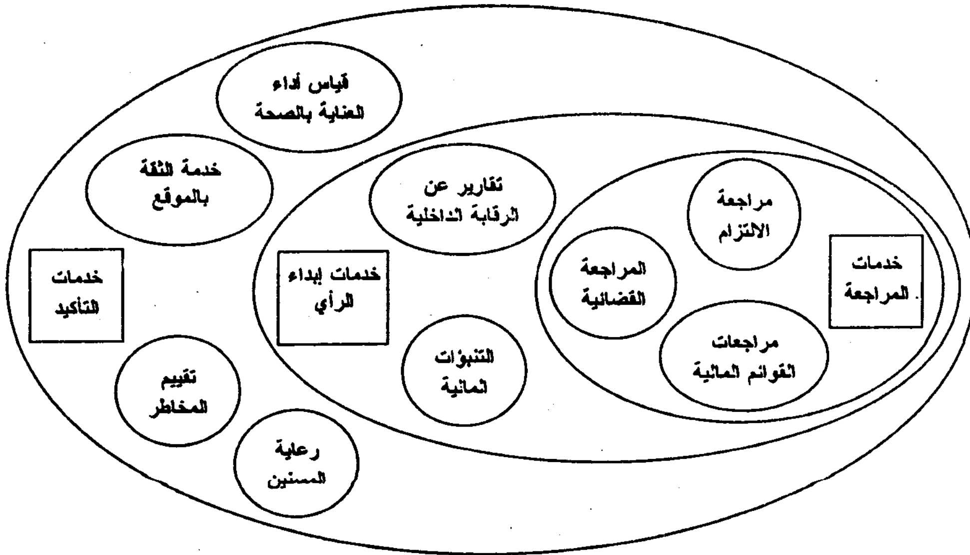
بحيث أضحت توفر ثقة في النظم ومواقع منشآت الأعمال على شبكات المعلومات الدولية (الإنترنت) .

فلاشك أن العولمة وثورة المعلومات والتكنولوجيا وتدفقات المعلومات العالمية قد خلقت مجموعة جديدة عن الفرص لمهنة المراجعة ، والتي تتركز حول تقديم خدمات إعداد تقارير عن مصداقية تلك المعلومات والتي يشار إليها بخدمات التأكيد **Assurance Services** .

يوضح الشكل البياني رقم (١/١١) العلاقة بين خدمات التأكيد وخدمات المراجعة وخدمات التصديق أو إبداء الرأي ، حيث تعد خدمات المراجعة **Auditing** بمثابة مجموعة فرعية من خدمات إبداء الرأي ، أو التصديق **Attestation** والتي تعد بدورها مجموعة فرعية من خدمات التأكيد .

شكل رقم (١/١١)

العلاقة بين خدمات المراجعة وإبداء الرأي والتأكيد



وفيما يلي مناقشة موجزة للتفرقة بين طبيعة وخصائص كل من المراجعة والتصديق والتأكيد والعلاقة بينهم .

خدمات المراجعة Auditing

يوضح الشكل رقم (١١/١) بيانيا نظرة عامة مبسطة عن وظيفة مراجعة القوائـــم المالية ، حيث يقوم المراجع بجمع أدلة إثبات المراجعة عن عمليات المنشأة التي حدثت (النشاط والأحداث الاقتصادية) وعن إدارة المنشأة (معدى الـــتقرير). يستخدم المراجع ذلك الدليل لمقارنة التأكيدات المتضمنة في القوائم الماليـــة بالمعايير المختارة عن طريق المستخدم . يستخدم تقرير المراجع في توصيل مدى التوافق بين التأكيدات والمعايير. وتتبع مراجعة الالتزام ومراجعة الأداء بالإضـــافة إلى المراجعة القضائية نفس عملية مقارنة دليل الإثبات في مواجهـــة معاييـــر معينة (على سبيل المثال القواعد أو الإجراءات) وإصدار تقرير عن ذلك التطابق بينهما .

خدمات إبداء الرأي والتصديق Attestation

يعتبر تعريف عملية المراجعة واسع بشكل متعمد للدرجة التي من خلالها يمكـــن أن يتضـــمن عديـــد من أنواع الأنشطة التي قد يشار إليها بالمراجعة. يســـتخدم مصطلح إبداء الرأي والتصديق **Attestation** لوصف نفس الأنشطة بما فيها المراجعة. وتلك المصطلحات عند المستوى العام تستخدم بشكل متبادل أو مـــتوازن حيث أنها تتضمن تقييم أدلة إثبات موثوق فيها للتأكيد على درجة التطابق بين تأكيد معين ومعايير قابلة للقياس ، وإصدار تقرير يشير إلى درجة التطـابق.

توفر معايير إبداء الرأي التعريف التالي لخدمات التصديق وإبداء الرأي.

" يحدث التصديق Attestation عندما يرتبط أحد المحاسبين الممارسين بإصدار أو عندما يقوم بإصدار تقرير كتابي يعبر عن رأي عن مصداقية تأكيد معقول يعتبر اعداده مسئولية طرف أخر " .

وقد أصدرت المهنة مجموعة مستقلة من معايير ابداء الرأي التي تعتبر أوسع في النطاق من معايير المراجعة المتعارف عليها ، كما أنها تسمح للمراجعين بالوفاء بمتطلبات المجتمع ، وكأمثلة على الارتباطات التي تقع في ظل معايير إبداء الرأي ما يلي :-

- اختبار المعلومات المالية الموجهة للمستقبل .
- مناقشات وتحليلات الإدارة .
- تحديد وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية .
- الالتزام بالقوانين واللوائح والمسئوليات التعاقدية .

التأكيد Assurance

تختص كل من خدمات المراجعة والتصديق بصفة رئيسية بإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والمصداقية المضافة عن طريق استقلال وكفاية المراجع. وقد توسعت مهنة المحاسبة من خلال عمل لجنة خاصة عن خدمات التأكيد (يشار إليها بلجنة اليووت) في وظائف المراجعة وإبداء الرأي لتتضمن ما يشار إليه بخدمات التأكيد. وقد حددت تلك اللجنة الخاصة خدمات التأكيد على النحو التالي :-

" خدمات التأكيد Assurance Services هي الخدمة المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات أو مضمونها ومحتواها لمتخذي القرار " .

تـــتيح أنشـــطة المـــراجعين التي تم التوسع فيها من خلال خدمات التأكيد لـــلمراجع أن يقـــوم بالـــتقرير ليـــس فقط على إمكانية الاعتماد أو مصداقية المعـــلومات وإنما أيضا على ملائمة وتوقيت تلك المعلومات. تتضمن خدمات الـــتأكيد على سبيل المثال تقييم المخاطر ، مراجعة مدى امكانية الاعتماد على نظام المعلومات ، مراجعة التجارة الإلكترونية بالاضافة الى قياس اداء العناية بالصحة ، وفيما يلي مناقشة موجزة لتلك الخدمات :-

تقييم المخاطر Risk Assessment

التأكيد بأن مظاهر مخاطر الأعمال للمنشأة تعتبر شاملة وتقييم ما إذا كانت المنشأة لها نظم ملائمة لإدارة تلك المخاطر بفعالية .

إمكانية الاعتماد على نظام المعلومات Information System Reliability

الـــتأكيد بأن نظم المعلومات الداخلية للمنشأة توفر معلومات قابلة للاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية .

التجارة الإلكترونية Electronic Commerce

الـــتأكيد على أن النظم والأدوات المستخدمة في التجارة الإلكترونية توفر البيانات المناسبة والسلامة والأمن والخصوصية وإمكانية الاعتماد عليها.

قياس أداء العناية بالصحة Health Care performance measurement

التأكيد على فعالية خدمات العناية بالصحة المقدمة عن طريق المستشفيات والأطباء والموردين الآخرين.

يوضــح الجـدول رقم (١/١١) العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد ويلاحظ أن التعريفات التي يتضمنها ذلك الجدول تتراوح من تعريفات محـددة جداً لخدمات المراجعة إلى التعريفات العامة جداً لخدمات التأكيد. وقد ركـز الفصـل الاول على أحد أنواع المراجعة وهي مراجعات القوائم المالية حيث أنها تمثل الخدمة الرئيسية التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية، الا انه فـي عديد من الحالات فإن المدخل والطرق والأساليب المستخدمة لأغراض مراجعات القوائم المالية تطبق أيضاً على خدمات التصديق والتأكيد .

جدول رقم (١/١١)

العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد

الخدمة	خصائص المعلومات التي يتم التقرير عنها	تعريف الخدمة
المراجعة	إمكانية الاعتماد المصداقية	تقرير مكتوب عن فحص القوائم المالية الخاصة بأحد عملاء المراجعة .
التصديق	إمكانية الاعتماد المصداقية	التعبير عن رأي عن إمكانية الاعتماد على تأكيد مكتوب مقدم عن طريق طرف أخر.
التأكيد	إمكانية الاعتماد المصداقية الملائمة التوقيت المناسب	الخدمة المهنية التي تحسن جودة المعلومات لمتخذي القرار .

١١/١/٣ مفهوم خدمات التأكيد والطلب عليها
The Definition and Demand for Assurance Services

١١/١/٣/١ مفهوم خدمات التأكيد
The definition of Assurance Services

في السنوات الحديثة طلب من المراجعين القيام بأداء مجموعة من الخدمات التي تتعدى مراجعات القوائم المالية التاريخية .

ومع ذلك فإن المراجعين وجدوا أنه من الصعوبة بمكان تقديم مثل تلك الخدمات داخل حدود معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، في عام ١٩٨٦ قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال هيئاته بتطوير معايير إبداء الرأي والتي تعتبر أوسع في نطاقها من معايير المراجعة المتعارف عليها ، حيث يمكن تطبيقها على منظومة واسعة من الخدمات التي تطلب من مهنة المحاسبة عن طريق المجتمع .

وفي العصور الحديثة اعترفت المهنة بمدى الحاجة إلى التوسع في فرص تقديم المراجع لخدماته. في مايو ١٩٩٣ قام المجمع بتطوير مقترحات وتوصيات المهنة من خلال لجنة خاصة عن خدمات التأكيد أطلق عليها لجنة اليووت والتي تم تكوينها للتحليل والتقرير عن الحالة الحالية ومستقبل وظيفة المراجعة والتصديق والتأكيد والاتجاهات التي تشكل وظيفة المراجعة والتأكيد. في أواخر عام ١٩٩٦ أتمت اللجنة عملها وأصدرت تقريرها والذي تأسيسا عليه قام المجمع بتحديد برنامج لتقرير خدمات التأكيد .

في ضوء الشكل البياني رقم (١١/١) الذي يمثل العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد يمكن القول بأن خدمات التأكيد أشمل من خدمات المراجعة والتصديق، حيث أنها تتضمنهما معا وتتعداهما إلى نطاق أوسع

وأرحـــب، وقـــد عرفت أحد اللجان المنبثقة من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تلك الخدمات على النحو التالي :–

"تعرف خدمات التأكيدات بأنها الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن جودة المعلومات ومحتوياتها لأغراض خدمة متخذي القرار".

يتضمن ذلك التعريف عدد من المفاهيم الهامة :–

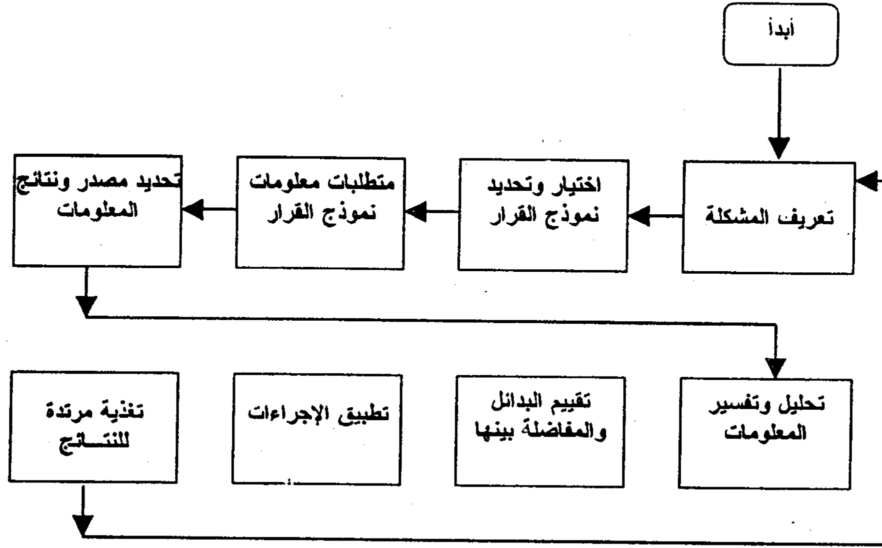
١– يركز التعريف على عملية اتخاذ القرار **Decision making**، حيث يستلزم اتخاذ القرارات الجيدة وجود معلومات نوعية التي قد تكون في صورة مالية أو غير مالية يوضح الشكل البياني رقم (١١/٢) المأخوذ عن تقرير لجنة اليوت نمـــوذج لاتخـــاذ القـــرار ودور المعـــلومات في أنشطة اتخاذ القرار وتعتبر المعـــلومات ذات أهمية في نموذج القرار ذلك . على سبيل المثال تشير لجنة اليـــوت بـــأن هناك ثلاثة أنواع من المعلومات تدخل مرحلة تعريف المشكلة بنموذج القرار هي :–

١. المعلومات البيئية **Environmental Information** .
٢. معلومات متابعة العملية وتشخيصها **Progress Maintaining and Diagnostic Information** .
٣. معـــلومات التغذية العكسية للنتائج **Outcome feedback information** يمكن أن تســـاعد مهمـــة خدمة التأكيد متخذ القرار على البحث من خلال تلك المعلومات من أجل تحديد أي أجزاء المعلومات التي تعتبر ملائمة للقرار المطلوب .

٢– يرتـــبط المفهوم الثاني بتحسين جودة المعلومات وصياغتها **Quality of Information and its Context** .

شكل رقم (١١/٢)

نموذج لاتخاذ القرار ودور المعلومات



ففـــي نمـــوذج القـــرار الموضح في الشكل رقم (١١/٢) فإن مهمة خدمة الـــتأكيد يمكن أن تحسن الجودة من خلال زيادة الثقة في إمكانية الاعتماد على المعـــلومات وملائمـــتها. ويمكـــن تحسين صياغة تلك المعلومات عن طريق النموذج الذي يقدم خلاله المعلومات.

٣- يتمـــثل المفهـــوم الـــثالث الهام في تعريف خدمات التأكيد في الاستقلال **Independence** ، ويعتـــبر الاســـتقلال هو حجر الزاوية لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية، حيث يحتاج الممارس أن يكون مستقلاً فقط بالارتباط بنوعية المعلومات وصياغتها .

٤- يتمثل المفهوم الأخير في الخدمات المهنية **Professional Services** والتي تتضـــمن تطـــبيق الحكـــم المهـــني . يطبق الممارس حكمه المهني على المعـــلومات التي تخضع لخدمة التأكيد ، بإيجاز فإن خدمات التأكيد تهتم بالمعلومات وتحسين نوعيتها وتعزيز نفعيتها لمتخذي القرار .

١١/١/٣/٢ الطلب على خدمات التأكيد

The Demand for Assurance Services

إن الاتجاهات الاقتصادية والاجتماعية والتشريعية تحدث تغييراً في صور تقديم مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية لخدماتها، تتضمن تلك الاتجاهات الاستفادة من ثورة تكنولوجيا المعلومات **Explosion of information Technology** ، والمنافســة المـــتزايدة بين المنشآت وبين مكاتب المحاسبة القانونية وبعضها البعض ، وعولمة مشروعات الأعمال ومحاسبة المسئولية لمديري الشركات . عـــلى ســـبيل المـــثال فإن تكنولوجيا المعلومات استمرت في تزايد استخدامها بســـرعة مـــتزايدة وعند تكلفة منخفضة . حيث تغير التكنولوجيا الجديدة من الطـــريقة الـــتي تعمل بها المنشآت والأفراد ، وهي تزيد من حجم المعلومات

والسـرعة الـتي يـتم عـندها توفير تلك المعلومات للمستثمرين وبينما تلك الـتغيرات مـن المحـتمل أن تهدد أداء عملية المراجعة التقليدية إلا أنها تقدم فرصة كبيرة لمكاتب المحاسبة القانونية لتوفير خدمات إضافية. إن عملية إنتاج المعـلومات سوف يتطلب التأكيد عن مدى إمكانية الاعتماد عليها ومصداقيتها وملائمتها وتوقيتها المناسب .

ولذلك فإن الطلب على خدمات التأكيد يمكن تتبعها من خلال مصدرين هما:-

١- قد يطلب العملاء والآخرون من المراجعين أن يقدموا الخدمات التي تعتمد على التأهيل التقليدي للمراجع واستقلال وموضوعيته وتهم الجمهور العام.

٢- فـي مواجهة نمو الإيرادات من المراجعات التقليدية فإن المهنة قد تفهمت تحديد خدمات جديدة يمكن أن يتم تقديمها إلى العملاء سواء القائمين أو الجدد .

١١/١/٤ أنواع خدمات التأكيد Types of Assurance Services

وضـع الأتحـاد الدولي للمحاسبين إطارا مقترحا لإعداد تقارير مصداقية المعلومات أو خدمات التأكيد عن طريق المحاسبين المهنيين، حيث يقدم الشكل الـبياني رقـم (١١/٣) ارتـباط ذلك الإطار العام بالمعايير الدولية للمراجعة (ISA) وإيضـاحات التطـبيقات الدوليـة للمراجعة (IAPS) للجنة التطبيقات الدولية للمراجعة (IAPCS).(١)

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د.امين السيد احمد لطفي ، مستقبل المراجعة في القرن ٢١ -قراءات وتطلعات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

شكل رقم (١١/٣)

قواعد السلوك المهنى للأتحاد الدولى للمحاسبين
لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة

المعيار الدولى عن خدمات التأكيد
قوائم مالية تاريخية
معلومات مالية
معلومات غير مالية
النظم والعمليات
السلوك

المعيار الدولى للمراجعة رقم (١٠٠)
المراجعة
الفحص المحدود
فحص

المعايير الدولية للمراجعة أرقام ٢٠٠-٧٢٠
المعيار الدولى للمراجعة رقم (٩١٠)
المعيار الدولى للمراجعة رقم (٨١٠)
إيضاحات التطبيقات الدولية للمراجعة أرقام ١٠٠٠-١٠١٣

1
2
3
4
5
6
7
8
9

خدمات ذات صلة
معلومات مالية
المعيار الدولى للمراجعة رقم (١٢٠)
إجراءات متفق عليها
اعداد المعلومات المالية
المعيار الدولى للمراجعة رقم (٩٢٠)
المعيار الدولى للمراجعة رقم (٩٣٠)

الموضوع محل التأكيد
أنواع الخدمات
معايير

أمثلة للمعايير أو الإيضاحات التى قد يتم تطويرها فى المستقبل

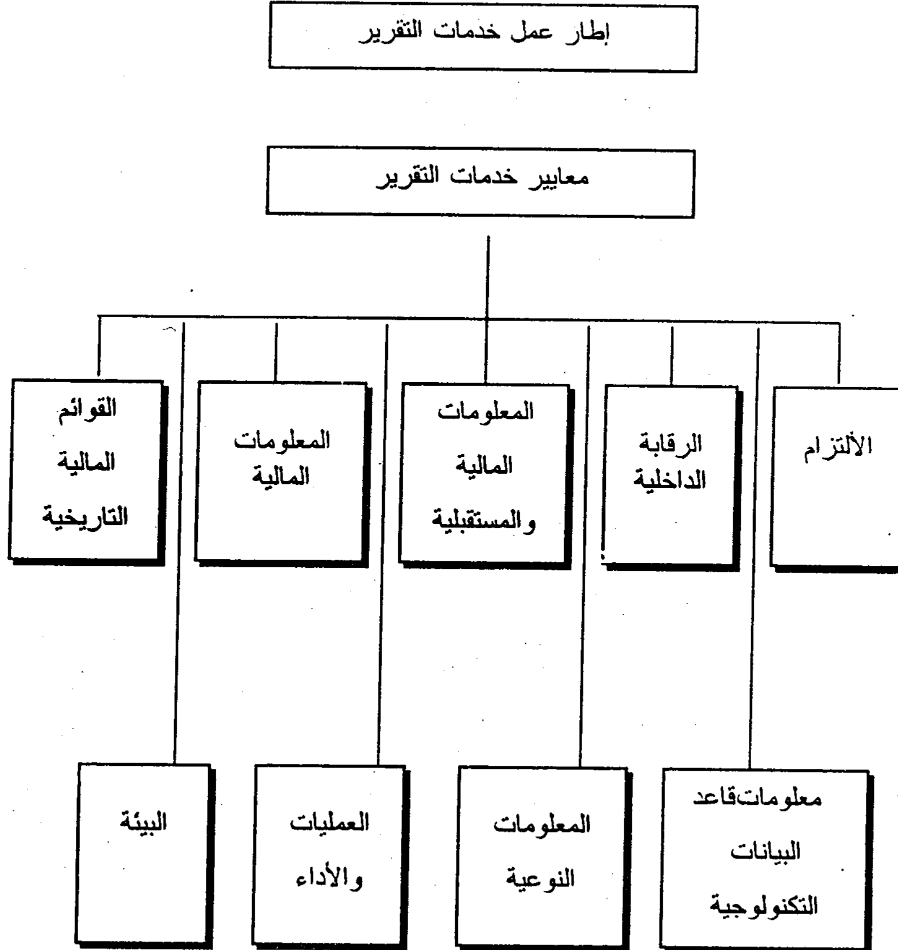
١ – إدارة الشركة	٥– إدارة الشركة
٢ – إحصائية	٦– نظام الإدارة البيئية
٣ – البيئة	٧– إدارة الشركة
٤ – الرقابة الداخلية	٨– الالتزام
	٩– تطبيقات الموارد البشرية

- أن مهــنة المحاســبة تــتحرك الآن نحو إطار عمل جديد بالنسبة لإعداد تقاريــر حــول مصداقية معلومات بواسطة محاسبين مهنيين في مستهل قرن جديــد ، حيــث أنهــم سيتوسعون في خدمات ذات صلة بعمليات المراجعة ، خاصة إعداد تقارير حول عمليات الرقابة الداخلية وحول البيئة ، بالإضافة إلى التقرير عن الألتزام بالقوانين واللوائح ، كما ستتزايد الحاجة للمراجعين لإعداد تقاريــر حول العمليات والأداء ونوعية المعلومات ومعلومات تكنولوجيا قاعدة الــبيانات . إن الفــرص زاخــرة وعديدة وقد تزايد الوعي بالعمليات العالمية ،وتوفــر الحكومات الفرص للمراجعين فيما يتعلق بخدمات تعزيز المصداقية ذات الصلة بالبيئة مثل أنظمة رقابة البيئة الداخلية **Environmental Internal Control Systemes** والألتزام بالقوانين واللوائح البيئية . إن هناك سوقا رائجة لإعداد تقارير عمليات ونظم الرقابة وأداء برامج الحاسب ، والأداء التشغيلي، وقــد يقوم المراجعون بإعداد تقارير حول هذه المسائل سواء من خلال تقرير التأكيد وإبداء الرأي الذي يرتكز على تأكيدات ومزاعم الإدارة **Management Assertions** أو مــن خلال تقرير إبداء رأي مباشر **Direct Attest Report** وتتضــمن بعــض الأمثــلة إعــداد تقارير حول سلوكيات العمل ، والألتزام الــتنظيمي والمخاطــر الماليــة ، واستخدام تكنولوجيا المعلومات، وتعويض أصــحاب حقــوق الملكية، وملائمة ومصداقية المعلومات في قواعد البيانات، وعدد مرات الدخول إلى الصفحة الرئيسية للإنترنت **Internet Home page**، ويقدم الشكل البياني رقم (١١/٤) إطار عمل خدمة التأكيد الصادر عن الأتحاد الدولي للمحاسبين .

شكل رقم (٤/١١)

إطار عمل خدمات التأكيد

الصادر عن الأتحاد الدولي للمحاسبين



وقـد تـم تأسيس لجنة خاصة بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين حول خدمات التأكيد في أوائل التسعينات لتطوير أفكار وبدء خطوات لتنقيح خدمات المراجع وخدمات المراجعة والتأكيد ، وقد أوضح رئيس هذه اللجنة أن خدمات التأكيد تتضمن أربعة أبعاد هي :-

١. الخدمات التي تنقح معلومات خام لتتحول إلى معلومات موثوق بها .
٢. الخدمـات الـتي تحسـن عملية اتخاذ القرار بتقرير المصداقية والملائمة وإمكانية توافر المعلومات .
٣. الخدمات التي تحسن القرارات عن طريق تعزيز معرفة متخذي القرار .
٤. الخدمات التي تحسن نواتج عملية القرار .

تقع عمليات المراجعة التقليدية بالأكثر داخل خدمات التصديق الأولى بينما تمثل التصنيفات الأخيرة التوسع المستقبلي .

وقد وجدت اللجنة المشكلة من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خـلال سلسلة المقابلات أن خدمات التأكيد التي تفضل أنماط معينة من عملاء المراجعة استخدامها قد صنفت احتياجات العميل لخدمات التأكيد إلى أنواع أو نمـاذج قـرار تتضـمن قرارات الاستثمار والتمويل والقرارات الاستراتيجية والأسـتهلاكية والإنـتاجية وقرارات المصلحة العامة والقرارات الإجتماعية والعادية، وقد تم تجميع العملاء وفقا للنماذج التالية :

مستثمروا المؤسسات، المحللون، مستثمرون أفراد، الدائنون ، والموردون والعملاء ، ولجان المراجعة والإدارة العليا ، مستخدمون آخرون ، جمعيات ، مجتمع ، وحكومة ، ومنظمون ويوضح الشكل رقم (١١/٥) مصفوفة ما تعتقده اللجنة أنها تمثل احتياجات العملاء .

شكل رقم (١١/٥)

احتياجات العميل

	سياسي	اجتماعي	رفاهية	إنتاج	استهلاك	استراتيجية	تمويل	استثمار
الاحتياجات	■	■				■	■	■
مستثمرون ومؤسسات						■	■	■
محللون						■	■	■
مستثمرون أفراد						■	■	
دائنون		■		■	■	■	■	
موردون عملاء	■	■		■		■	■	■
لجان المراجعة						■	■	■
إدارة عليا			■	■	■	■	■	■
مستخدمون آخرون			■				■	
طائفة/ جمعية	■	■	■					
حكومة/ منظمون	■	■	■		■			

نماذج القرار

ولاشك أن هناك عديد من الفرص المرتبطة بالطلب على خدمات التأكيد، ويؤكد ذلك ما قامت به لجنة اليووت بإجراء دراسة مسحية على واحدة عشر من مكاتب المحاسبة القانونية الكبيرة والمتوسطة لتحديد ما هي أنواع التأكيد التي تقوم تلك المنشأة حاليا بتقديمها . حيث قامت المكاتب بتحديد ما يزيد عن ٢٥٠ خدمة مختلفة ، وقد ساعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال تكوين لجنة تنفيذية لخدمات التأكيد من تحديد وتطوير سوق خدمات مكاتب المحاسبة القانونية لعملائها القائمين والجدد . وقد أقترضت اللجنة الخاصة عن خدمات التأكيد خطط تفصيلية لستة من خدمات التأكيد التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية وعليها طلب جوهري من السوق .

١- تقييم المخاطر Risk Assessment

وهي تقدم التأكيد على أن مخاطر الأعمال للشركة تعتبر شاملة بالإضافة إلى ما إذا كانت المنشأة لديها نظم ملائمة تدير تلك المخاطر بفعالية، فضلا عن مساهمتها في تحديد الأحداث العكسية الممكنة وحساب احتمالاتها وحجم تأثيراتها.

٢- قياس أداء المشروع Bussiness Performance measure

التأكيد بأن نظام قياس إدارة المنشأة يتضمن مقاييس ملائمة وممكن الأعتماد عليها لأغراض تقييم درجة تحقيق المنشأة لأهدافها وكيف يتم مقارنة أداء المنشأة بنظيرها مع المنشآت المتنافسة، بعبارة أخرى تساعد على تقرير ملائمة مقاييس أداء المنشأة ومصداقية أنظمة معلوماتها حتى يتسنى للمنشأة التأكد من أنها تمضي في المسار الصحيح في ضوء بيانات أكثر دقة وشمولا.

٣- امكانية الأعتماد على نظام المعلومات Information System Reliability

التأكيد على أن نظم المعلومات الداخلية للمنشأة توفر معلومات يمكن الأعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية. بالإضافة إلى تقرير سلامة المعلومات ونظم الرقابة عليها بهدف تحسين فعالية أنظمة المعلومات.

٤- التجارة الألكترونية Electronic Commerce

التأكيد على أن النظم والأدوات المستخدمة في التجارة الألكترونية توفر السلامة والأمن والخصوصية وامكانية الأعتماد على البيانات المناسبة.

٥- قياس أداء العناية بالصحة Health Care Performance Measurment

التأكيد على فعالية خدمات العناية بالصحة المقدمة عن طريق المستشفيات والأطباء والموردين الأخرين ، وفي ظل ذلك الأطار تسمح بالتأكيد على أداء موردوا الرعاية الصحية بتقديم المراجعون مصدر مستقل وموضوعي للبيانات في تقييم فعالية وقيمة أداء هؤلاء الموردين ، الأطباء ، العيادات ، شركات التأمين ، متابعة مؤسسات الرعاية . . . الخ .

٦- العناية بالمسنين Elder Care

التأكيد بأن الأهداف المحددة بخصوص المسنين قد تم الوفاء بها عن طريق مانحي الرعاية. وتوفر تلك الخدمة إشراف على الأستثمار والمحاسبة عن ملكية الأشخاص المسنين وتوفير أدلة إثبات لتحديد ما إذا كان مانحي الرعاية يحققون معيار أداء متفق عليه .

وقـــد حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين فريق عمل لكل من تلك الخدمات، تكون مسئولة عن تطوير وتوصيل إرشاد عن توفير الخدمة، أيضا حـــددت لجـــنة اليـــووت سبعة مجالات أخرى، حيث قد تكون خدمات التأكيد ملائمة هي: الألتزام بسياسة الشركة **Corporate Policy Compliance**، خدمات المراجعة الداخلية **Internal Auditing Services**، مسئولية الشريك المدير **Trading partner Accountability**، الأندماجات وأقتناء الشركات **Merges and Acquisitions**، الـــتأهيل للأيزو ٩٠٠٠ **ISO 9000 Requirments** ، ألتزام مديروا الأستثمار بإدارة الأستثمار **Investment Manager's Compliance**، ومعايير تقديم أداء البحوث وتأكيدات الثقة فى الويب العالمية الواسعة **World Wide Web assertion**.

تـــلك الخدمـــات المقترحة يجب أن تعطي القارئ شعور بوجود فرص عديدة موجودة أمام الممارسين لتقديم خدمات تأكيد إلى عملائهم القائمين أو الجدد. وفيما يـــلي تغطية تفصيلية لأحد أهم خدمات التأكيد التي نالت الأهتمام المتزايد من قبل مكاتب المحاسبة القانونية وهي خدمات الثقة بالموقع **CPA Web Trust** .

١١/٢ طبيعة التجارة الألكترونية وخصائصها وأدواتها ومستوياتها

The Nature, Charcteristics, Means and Levels of Electronic Commerce

١١/٢/١ مقدمة

ان انـــتقال العالم للدخول إلى القرن الحادي والعشرين لا يقتصر فقط على البعد الزمني وإنما يشمل الهيكل التنظيمي للإقتصاد العالمي .

فقد شهد العالم خلال العقدين الماضيين تغيرات سريعة ومتشابكة كان مـــن شأنها تغيير ما استقرت عليه الأوضاع لفترة طويلة ليمضي في الأتجاه الذي يطلق عليه "النظام العالمي الجديد".

لقد تضاءل أثر البعد المكاني بسبب التطور الكبير في الثورة التكنولوجية ووسائل الأتصالات والمعلومات، وانعكس ذلك على تيسير التبادل بين الأسواق وتبادل الأفكار والتنسيق بين السياسات وأصبح العالم يصور على أنه قرية صغيرة في نظام لا يعرف الحدود أو القيود ، وفي إطار تحرير الأسواق تجاه سوق عالمي واحد . وتتمثل أهم ملامح النظام العالمي في الأتي :-

- النمو الضخم في التجارة الدولية .
- عولمة الأقتصاد .
- الثورة التكنولوجية وثورة المعلومات .
- الأتجاه نحو التكتلات الأقتصادية والتحالفات الأستراتيجية .
- اتجاه الشركات متعددة الجنسيات إلى الأندماج والعملقة .
- ظهور التجارة الإلكترونية وبُعد جديد للتجارة الدولية .

في هذا الجزء يتم دراسة مفهوم التجارة الألكترونية وأدواتها وأشكالها ومستوياتها والعوائد والفرص المرتبطة بها .

١١/٢/٢ مفهوم التجارة الألكترونية The Definition of Electronic Commerce

تمثل التجارة الألكترونية **Electronic Commerce** (للسلع والخدمات) لطرق التجارة التقليدية مستندة في ذلك على الثورة التكنولوجية من أجل زيادة الكفاءة عن طريق تقليل التكاليف ، زيادة الفاعلية من خلال توسيع الأسواق وتلبية طلبات العملاء ، والتجديد عن طريق تحسين طرق تقديم المنتج أو الخدمة من خلال التفاعل بين المنتج والمستهلك .

نظـــرا للـــتطور الســـريع الذي طرأ على مفهوم التجارة الإلكترونية فقد ظهـــرت العديـــد مـــن التعريفات ، كل تعريف ينظر إليه من منظور معين ، ويـــتعين القيـــام بإجراء عملية أستعراض لهذه التعريفات بهدف الوصول إلى تعريف عام يوضح مفهوم التجارة الإلكترونية ، وفيما يلي أهم هذه التعريفات :

- هـــي نوع من عمليات البيع والشراء ما بين المستهلكين والمنتجين . أو بين وحـــدات الأعمـــال بعضـــهما الـــبعض باســـتخدام تكنولوجيا المعلومات والأتصالات .
- أنها أداة العملية التجارية بين شركاء تجاريين باستخدام تكنولوجيا معلومات متطورة بغرض رفع كفاءة وفاعلية الأداء .
- هـــي اســـتخدام تكنولوجيا المعلومات لإيجاد روابط فعالة بين الشركاء في التجارة .
- هـــي مـــنهج حديـــث فـــي الأعمال موجهة إلى تلبية احتياجات المنظمات والمســـتهلكين لتقـــليل التكاليف مع تحسين جودة السلع والخدمات وسرعة الأداء. ويشـــمل كذلـــك استخدام شبكة الأتصالات في البحث والاسترجاع للمعلومات لدعم اتخاذ قرار الأفراد والمنظمات .
- هي شكل من أشكال التبادل التجاري باستخدام شبكة الاتصالات بين وحدات الأعمال بعضها البعض ووحدات الأعمال وعملائها أو بين وحدات الأعمال وبين الإدارة العامة (الحكومة) .
- هي مزيج من التكنولوجيا والخدمات للإسراع بأداء التبادل التجاري وإيجاد آلية لتبادل المعلومات داخل وحدات الأعمال وبين وحدات الأعمال بعضها البعض ووحدات الأعمال والعملاء (بيع وشراء) .

- هــي عــبارة عن بنية أساسية تكنولوجية بغرض ضغط سلسلة الوسطاء. استجابة لطلبات السوق، وأداء الأعمال في الوقت المناسب .
- هي نوع من تبادل الأعمال يتعامل أطرافه بطريقة أو وسيلة إلكترونية بدلا من استخدامهم لوسائل مادية أخرى بما فيها الأتصال المباشر .
- هي عمليات تبادل باستخدام التبادل الإلكتروني للمستندات **Electronic Data Interchange (EDI)** ، والبريد الإلكتروني **Electronic Funds Transfer (EFT)** وكذلك كل الوسائل الإلكترونية المشابهة .
- وتعــرفها مــنظمة التجارة الدولية على أنها مجموعة متكاملة من عمليات إنــتاج، وتــرويج ، وبيــع ، وتوزيع للمنتجات من خلال شبكة اتصالات (بوسائل إلكترونية) .
- كمــا يمكن التوسع في مفهوم التجارة الإلكترونية "ليشمل دعم أي نوع من عمليات التبادل التجاري من خلال البنية الأساسية الرقمية .

مــن خلال التعريفات السابقة يتضح أن التجارة الإلكترونية تتضمن عديد من العناصر وتتسم بعدد من الخصائص التالية :

١- أداء العمليات التجارية بين وحدات الأعمال بعضها البعض، وكذلك ما بيــن وحدات الاعمال وعملائها، ووحدات الأعمال والحكومات (الإدارة المحــلية) من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات وشبكة الأتصالاتّ في أداء تلك العمليات .

٢- أداء العمــليات الــتجارية باســتخدام تكنولوجيا المعلومات بهدف رفع الكفاءة والفاعلية .

- هـــي مفهوم شامل لا يقتصر فقط على التبادل التجاري بشكل إلكتروني ، ولكـــنه يمتد ليشمل كل من عملية التصنيع والإنتاج من خلال تقليل وقت سلسلة الأعمال .
- أنها تتيح استجابة سريعة لطلبات السوق من خلال التفاعل مع العملاء .
- تعمل على تبسيط الإجراءات ووضوح إجراءات العمل .
- أنها تتضمن أداء بعض أو كل العمليات التجارية باستخدام شبكة الأتصالات.
- تعـــد ذات قيمة كبيرة في وضع استراتيجيات لزيادة الترابط بين البائعين والمشـــترين من خلال الربط المباشر بين البائع والمشتري ، ودعم تبادل المعلومات الكامل بصورة رقمية بين البائع والمشتري .
- تقـــوم عـــلى إلغاء الحواجز المكانية والزمنية ، وتدعم التفاعل بين البائع والمشتري .
- تـــتميز بأنهـــا تستخدم تكنولوجيا المعلومات بهدف رفع الكفاءة (تخفيض الـــتكاليف) والفاعـــلية وتوسيع الأسواق وتلبية طلبات العملاء ، وتحقيق اســـتجابة ســـريعة لطلبات السوق (تفاعل بين المنتج والمستهلك) وتساعد على تبسيط إجراءات العمل ووضوحها .

١١/٢/٣ أدوات التجارة الألكترونية وأشكالها

١١/٢/٣/١ أدوات التجارة الألكترونية

هناك العديد من أدوات التجارة الإلكترونية هي:-

- الأدوات الخاصـــة بعـــرض السلع والخدمات مثل الكتالوجات الإلكترونية، المراكز التجارية Shoping Malls, Video-conferecing، الترويج عبر الأنترنت، الوسائط المتعددة ، . . . . .الخ .

- الأدوات الخاصـــة بإدارة تبادل الأعمال مثل: البريد الإلكتروني **E-mail**، تبادل المستندات إلكترونياً **Electronic Date Interchange (EDI)** من خلال شبكة الأتصالات ، ومن خلال الأنترنت ، والتعاقدات الإلكترونية .
- الأدوات الخاصة بتسليم السلع مثل : **Bar Codes** للترقيم ، **EDI** للشحن والجمـــارك، الأقمـــار الصـــناعية وذلك لمتابعة خط سير الشحنات وتأمين وصولها .
- الأدوات الخاصـــة بخدمة قبل وبعد البيع مثل: كتيبات الصيانة الإلكترونية، **EDI** لطلبات قطع الغيار ، **EDI** للتأمين .
- الأدوات الخاصـــة بـــنظم الدفـــع مـــثل : التحويلات الإلكترونية للأموال **Elctronic Funds Transfer (EFT)**،التحويلات الألكترونية فيما بين البنوك **Inter-bank Transfers**، تبادل البيانات الألكترونية **EDI** للتحويلات المالية، البطاقة الذكية **Smart Card** للمحافظ الإلكترونية .

ومـــن الجديـــر بالذكـــر فأن هذه الأدوات ليست ثابتة، بل هي في تغير مستمر، مع التطورات المستقبلية التي تطرأ على مفهوم التجارة الإلكترونية لما تحمله من خصائص وكذلك فانها تتميز بانتشارها الحالي والمستقبلي .

١٠/٢/٣/٢ أشكال التجارة الألكترونية

تـــتعدد أشكال التجارة الألكترونية باعتبارها مفهوم متعدد الأبعاد يمكن تطبيقه من خلال أكثر من شكل على النحو التالي:-

- وحـــدة أعمال مع وحدة أعمال اخرى (**Business to Business**) : وفيها تكون العلاقة التجارية بين وحدات أعمال مع بعضها البعض ، من خلال شبكة الأتصالات وتكنولوجيا المعلومات لتقديم طلبات الشراء إلى مورديها

وتسـليم الفواتيـر وكذلك تقوم بعملية الدفع ، وهذا الشكل يعتبر من أكثر أنواع التجارة الألكترونية شيوعا في الوقت الحالي حيث يمثل ٨٠% من حجم التجارة الإلكتروني سواء داخل الدول أو بين الدول بعضها البعض .

- وحدة أعمال مع مستهلك (**Business to customer**) : وفيها تكون العلاقة بين وحدات أعمال ومستهلكين، وهذا الشكل توسع بشكل كبير مع استخدام الإنـترنت ، حيث أصبح هناك ما يسمى المراكز التجارية على الإنترنت **Shopping Malls** وهي تقدم بيانات ومعلومات عن كل أنواع السلع والخدمات، حيث يستطيع الفرد زيارة أكثر من موقع تجاري على الإنترنت، ثم يقوم باجـراء المقارنة بين السلع المعروضة فيه من حيث السعر والجودة، ثم الأنتقاء من بينها ، والدفع عن طريق شيك ، أو نقدا عند التسليم ، أو بأي طـريقة أخـرى ، كذلك من الممكن التسليم من خلال الشبكة ومثال ذلك السلع غير الملموسة .
- وحدة أعمال مع الإدارة المحلية الحكومية (**Business to Administration**): وفيها تكون العلاقة بين وحدات الأعمال والإدارات الحكومية، وهي تغطي جميـع التحويلات (مثل دفع الضرائب) والتعاملات والمناقصات التي تتم بين الشركات ومنظمات الإدارة المحلية (الحكومية) . مثال ذلك ما يتم من عرض الإجراءات واللوائح الحكومية على الإنترنت بحيث تستطيع الشركات أن تطلع عليها بطريقة إلكترونية، وهناك تطوير مستمر في هذا الشكل.
- المسـتهلكين إلى الإدارة المحلية الحكومية (**Administration to Customer**): وفيها تكون العلاقة بين المستهلكين وبين الإدارات الحكومية. وهذا الجزء لـم ينشأ بعد ولكن مع تطور وإتساع التجارة الإلكترونية قد يكون له دور فعال (مثل دفع الضرائب إلكترونيا) .

- الإدارة المحلية (الحكومية) إلى الإدارة المحلية الحكومية (**Administration to Administration**): وهذا الشكل تتم فيه التعاملات بين الإدارات الحكومية بعضها البعض ، ومن خلاله يتم تبادل التعليمات والبيانات والمعلومات والخطط فيما بينهم.
- مستهلكين إلى مستهلكين (**Customer to Customer**): وفي هذا الشكل من الممكن أن يتم فيه التبادل بين المستهلكين بعضهم البعض للسلع والخدمات. ومن أمثلة ذلك السلع اليدوية والاستشارات.

١١/٢/٤ مستويات التجارة الإلكترونية والعوائد والفرص المرتبطة بها

١١/٢/٤/١ المستويات

إن اختلاف مستويات التجارة الإلكترونية يرجع إلى درجة التعقيد والتبسيط. في أنظمة التجارة الإلكترونية ، كما يتوقف ذلك على تداخل العمليات وحجمها ووسائل الدفع المستخدمة ، وتتزايد التعقيدات كلما أصبحت التعاملات على المستوى الدولي ويتمثل ذلك على النحو التالي :-

- المستوى البسيط من التجارة الإلكترونية : وهي تشمل الترويج والدعاية للمنتجات والخدمات ، خدمات قبل وبعد البيع ، التوزيع الإلكتروني على المستوى المحلي ، تبادل الأعمال والتحويلات البسيطة .
- المستوى الأكثر تطوراً من التجارة الإلكترونية: ويتضمن الدفع على المستوى المحلي ، التوزيع على المستوى الدولي ، الدفع على المستوى الدولي .

ومن الممكن أن تدخل التجارة الإلكترونية في دورة حياة الصفقة التجارية في كل مرحلة من مراحلها بدءاً من تحديد العميل لاحتياجاته من السلع

والخدمات ثم انتقالا بعد ذلك إلى البحث عن المورد من خلال تبادل معلومات إلكترونيا سواء كان ذلك من خلال البريد الإلكتروني أو أي وسيلة إلكترونية أخرى، في حالة الأتفاق يتم تبادل ترتيبات التعاقد سواء بالبريد الإلكتروني أو من خلال تبادل المستندات إلكترونيا **EDI**. بعد تمام مرحلة التعاقد يتم تسليم السلعة أو الخدمة ويترتب عليها دفع قيمة هذه السلعة أو الخدمة. هذا الدفع يتم من خلال تبادل الأموال إلكترونيا **EFT**، بعد ذلك تأتي مرحلة خدمة ما بعد البيع وأعمال الصيانة والتي من الممكن أن تتم إلكترونيا .

وبالتالي فإن التجارة الإلكترونية يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مراحل رئيسية :

- مرحلة المعرفة: ويتم فيها التعرف على السلع والخدمات ويتم فيها المقارنة ومعرفة كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بها.
- مرحلة طلب الشراء والدفع: وتأتي في مرحلة لاحقة لعملية الأتفاق على السلع أو الخدمات وتحديد طريقة الدفع وكافة الشروط المرتبطة به.
- مرحلة التسليم: وهي ترتبط بنوع البضاعة، إذ يمكن تسليم بعض البضائع بطريقة إلكترونية، بينما تسلم الأنواع الأخرى باليد أو من خلال مندوب أو حسب الطريقة التي يتم الأتفاق عليها.

من ذلك يتضح أن التجارة الألكترونية تؤثر بدرجات متفاوتة على أداء الأعمال فنجد أن لها تأثير على التسويق وترويج المبيعات، وكذلك على عقد اتفاقيات البيع، التمويل والتأمين، والتحويلات التجارية (طلب شراء – التوصيل – الدفع)، وتقديم خدمات الصيانة، وتطوير المنتجات، وتوزيع الأعمال، والمساعدة في تسوية المعاملات الضريبية والجمارك مع الجهات الحكومية، وتبادل المعلومات عن الشحن والنقل للسلع.

٢/٤/٢/١١ المجالات التي تستخدم فيها التجارة الإلكترونية:

من الممكن أن تتواجد التجارة الإلكترونية في العديد من المجالات، منها: تجارة التجزئة (Retail) – البنوك والتمويل (Finance) – التوزيع (Distribution) – التصميمات الهندسية (Engineering design) – التعاملات التجارية (Business Support) – النشر (Publishing) –خدمات متخصصة (Professional services) – التعـــليم – الصحة – التجارة الدولية (International trade contact) ويمكن تحديد ذلك بايجاز على النحو التالى:–

١. تجـــارة التجزئة (Retail): مثال ذلك تجارة الكتب والمجلات حيث يقوم العميـــل بالبحث عن اسم الكتاب والمؤلف والسعر وتتم فيه عملية الدفع ثم التسليم.

٢. البـــنوك والـــتمويل (Finance): من المجالات التي تتواجد فيها التجارة الإلكـــترونية هي العمليات البنكية والتمويل وأعمال البورصة. ويظهر ذلك فـــي شـــكل الأستعلام عن الحساب. وهي أبسط الأنواع إلى الأنواع الأكثر تعقيـــداً مـــثل التبادل الإلكتروني للأموال والنقود الإلكترونية ، وكذلك في متابعة أسعار البورصة وبيع وشراء الأسهم إلكترونياً.

٣. الـــتوزيع (Distribution): يمكن توزيع السلع والخدمات إلكترونياً. مثال عـــلى ذلـــك شـــراء المواد إلكترونياً في شكل برامج وتطبيقات وخدمات معلومات، توزيع الصور، والأفلام، السوبر ماركت، . . . .

٤. التصميمات الهندسية (Engineering design) :– لقد أصبح من الممكن الأشـــتراك في تصميم منتج جديد بدون التواجد في نفس المكان حيث أداء عمل تصميم كبير دون التواجد في نفس المكان . على سبيل المثالما تم في

شـــركة فـــورد للسيارات من اشتراك فريق في تصميم محرك جديد بدون التواجد في نفس المكان .

٥. التعاملات التجارية (**Business Support**) :– من الممكن أن يتم التبادل الـــتجاري بيـــن وحدات الأعمال في كل مراحلها بشكل إلكتروني بداية من وضـــع كـــتالوجات إلكترونية للمنتجات والخدمات، إلى كل عمليات التبادل بمراحـــلها المختـــلفة ودعم نظم الدفع المختلفة وتبادل المستندات، التأمين، خدمة قبل وبعد البيع.

٦. النشر (**Publishing**): من الأمور الحيوية التي يمكن أن تستخدم فيها التجارة الإلكترونية النشر والإعلان من خلال المراكز التجارية الإلكترونية **Shopping malls** كمـــا يمكن كذلك يمكن الحصول على الجرائد بشكل إلكتروني، كما يمكن عمل حملات ترويج لمنتجات وخدمات .

٧. خدمات متخصصة (**Professional Services**) : لم يعد من الضروري الأنتقال مـــن مكان إلى أخر لتقديم الاستشارات بأشكالها المختلفة سواء كانت طبية، هندسية، قانونية أو غيرها من الأشكال.

٨. الخدمات التعليمية: من خلال تقديم خدمات التدريب والتعليم عن بعد.

٩. التجارة الدولية (**International trade contact**): من أحد المجالات الحيوية الـــتي تســـتخدم فيهـــا الـــتجارة الإلكترونية التجارة الدولية، ولقد شرعت المنظمات الدولية بتفعيل دور التجارة الإلكترونية في التجارة الدولية بهدف نشـــر مفهـــوم التجارة الإلكترونية بين الدول حتى تساعد في زيادة حركة التجارة الدولية، مثال على ذلك برنامج نقاط التجارة الدولية **Trade Point**، وتعد نقاط التجارة مراكز تسهيل التجارة الدولية من خلال تكوين معلومات

عن شركاء التجارة الحاليين والمستقبليين ومعلومات عن التجارة والفرص فـــي الأســواق والتشـــريعات والمتطلبات التجارية وطرق النقل ، وتوفير معـــلومات عـــن الجمارك والضرائب ، والتسهيلات وطرق الدفع ، قواعد التصـــدير والإســـتيراد . كذلك يتم عرض الفرص التجارية بين الدول من خلال عمل كتالوجات عن المنتجات والأسعار .

٣/٤/٢/١١ العوائد والفرص من استخدام التجارة الإلكترونية :

يمكـــن تـــلخيص العوائد والفرص من استخدام التجارة الإلكترونية على مستوى وحدات الأعمال وكذلك بالنسبة للعملاء كما يلي :

العوائد :

تتيح التجارة الإلكترونية الكثير من العوائد ، منها :

١. توفيـــر المعـــلومات عـــن الأسعار وصفقات الأعمال وطلبات الأسواق الأخرى .
٢. تحسين جودة العمل من خلال أساليب جديدة أكثر كفاءة وسرعة .
٣. تخفيـــض التكاليف سواء كانت إدارية أو تكاليف شحن أو إعلان وكذلك توفير معلومات التصميم والتصنيع .
٤. خلق أسواق جديدة وزيادة القدرة على النفاذ إلى الأسواق وزيادة المقدرة على الأستجابة لمتطلبات الأسواق .

الفرص:

هـــناك العديـــد مـــن الفرص تولدها التجارة الإلكترونية سواء للعارضين (الموردين) أو بالنسبة للمستهلكين .

١. مساحة تواجد أكبر في الأسواق مع مساحة أكبر للإختيار: من خلال التغطية الكبيرة لشبكة الأتصالات تستطيع وحدات الأعمال وخصوصا المتوسطة والصغيرة الحجم منها التواجد في الأسواق العالمية دون التقيد بحدود زمانية أو مكانية . على الجانب الأخر فإن ذلك سوف يتيح فرصة أكبر للإختيار من بين المعروض بالنسبة للمستهلك .

٢. تحسين درجة التنافسية مع تحسين جودة المنتج :

إن التجارة الإلكترونية تتيح التواجد بالقرب من العمل (المستهلك) الذي من شأنه أن يحسن مستوى المنتج عن طريق خدمات قبل وبعد البيع، كذلك تتيح التجارة الإلكترونية معلومات عن المنتجات والأسواق وكذلك الأستجابة السريعة لطلبات السوق وبالتالي تحسين درجة التنافسية . هذا بدوره ينعكس على تحسين جودة المنتج التي تفيد المستهلكين .

٣. التصنيع الضخم للمستهلك **Customerisation** وتوفير منتجات حسب طلب العميل: من خلال التجارة الإلكترونية ، يمكن تجميع معلومات دقيقة عن احتياجات العملاء وبالتالي يتم الإنتاج بناء على هذه الطلبات لهؤلاء الأفراد.

٤. إختصار الدورة التجارية مع تقديم تلبية سريعة لاحتياجات المستهلكين (العملاء):

تقلل التجارة الإلكترونية الدورة التجارية بدرجة كبيرة ، وبالتالي يتم الشحن مباشرة من المصنع إلى المستهلك النهائي وذلك سوف يؤدي إلى تلبية احتياجات المستهلكين (العملاء) بسرعة ، ويظهر ذلك بشكل كبير في السلع والخدمات التي يتم تسليمها بشكل إلكتروني (مجلات - جرائد - الأفلام - الموسيقى - . . .) .

٥. تقليل التكاليف للمنتج وبالتالى تقليل السعر للمستهلك :

تتمـــثل أهـــم مســـاهمات الـــتجارة الإلكترونية في تقليل تكاليف التبادل التجاري وكذلك تخفيض التكاليف الناتجة عن الإجراءات الإدارية بشكل كبير وبالتالي ذلك من شأنه أن يقلل أسعار المنتج .

٦. خلق فرص عمل جديدة مع إضافة خدمات ومنتجات جديدة :

تعطى التجارة الإلكترونية الفرصة لإضافة خدمات جديدة خاصة في مجال صـــيانة الشـــبكات وتقديم الخدمات لأطراف العملية التجارية وضمان وتأمين إتمامها.

١١/٣ تنفيذ معاملات التجارة الإلكترونية والمخاطر المرتبطة

١١/٣/١ سبل تنفيذ معاملات التجارة الإلكترونية

يطلق مصطلح التجارة الإلكترونية E. Commerce أو الأعمال الإلكترونية E. Business على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها من خلال شبكة المعلومات العالميـــة Internet أو غيـــرها مـــن الشبكات . ويشتمل ذلك المصطلح على عمـــليات بيع وشراء السلع وتقديم الخدمات ، كما يتضمن كافة مراحل العمل الـــتجاري مـــثل الطـــلب والدعاية والإعلان والترويج والدعم الفني ومتابعة عمليات الشحن وتسليم السلع كما يشمل أيضاً تقديم الخدمات المهنية والحكومية بالإضافة إلى عمليات تسوية المدفوعات وسداد الألتزامات المالية .

إن التجارة الإلكترونية تسهل تبادل الأعمال من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات وشبكة الأتصالات حول العالم، ولكن الأتصالات ليست هي العامل الوحيد الحاكم في تحقيق كفاءة الأداء ولكن هناك بعض النقاط تعوق **الأستغلال** الأمثل لها على المستوى الدولي على سبيل المثال :

1. **كيفيـــة الـــتعامل مـــن خـــلال ثقافات وعادات وأعراف تجارية مختلفة خصوصا لو كانت هذه الأعراف غير مكتوبة على سبيل المثال :**

- الاختلافات اللغوية والثقافية .
- المشاكل المرتبطة بالتعاقد والتحويلات المالية .
- مدى قانونية التعاقد بين الشركات في الدول المختلفة .
- مدى ألتزام كل جانب بتنفيذ التعاقد .
- تحديد الموقف القانوني لهذا التعاقد .
- طرق الدفع في ظل الاختلاف في الأنظمة المالية .
- نظم الضرائب والجمارك المطبقة على المنتجات وكيفية تحديدها .
- حماية حقوق الملكية الفكرية .

• ولكـــي يـــتم التغلب على المشكلات القانونية والتشريعية التي تعترض انتشـــار الـــتجارة الإلكترونية على المستوى الدولي فإن هناك مجهودات عالمية في هذا الاتجاه لوضع قوانين التجارة الدولية وتنظيم شكل التجارة الإلكترونية على المستوى الدولي .

2. **الخصوصية والسرية :**

إن الـــتجارة الإلكترونية تتطلب طرق فعالة لتحقيق السرية والخصوصية وضمان جدية التعامل ، وهنا من الممكن تحقيقه من خلال طرف ثالث. وعادة تكون هيئة حكومية ، وبالتالي يتطلب الامر بناء نظام دولي لتوثيق ضمان هذه العمليات.

٣. التواصل والتشغيل :

قد يتأتى ذلك من بناء نظام دولي وبروتوكولات موحدة للتشغيل بين شبكات الأتصـــال المختـــلفة مع إنشاء نظم قياسية وبروتوكولات التعامل بشكل موحد على الإنترنت .

بصـــفة عامـــة يمكن تنفيذ التجارة الإلكترونية من خلال بديلين أساسيين همـــا:- أنظمـــة تـــبادل الـــبيانات الكترونيا، وأنظمة التجارة على الأنترنت (واجهـــات المحـــال عـــلى الأنـــترنت، وأنظمة تبادل البيانات الكترونياً عبر الأنترنت) ويمكن مناقشة ذلك بشكل موجز على النحو التالى :-

أنظمة تبادل البيانات الكترونياً Electronic Data Interchang (EDI)

يقصـــد بتـــلك الأنظمة نقل البيانات المتاحة على مستندات النشاط العادية كالفواتير وأوامر الشراء من حاسب إلى حاسب أخر. ويستلزم تنفيذ ذلك توافر مستلزمات مادية وبرمجيات مناسبة **Appropriate Computer Hardware and Software** ، بعـــبارة أخـــرى يشـــير مصـــطلح التبادل الألكتروني للبيانات **Electronic Data Interchange (EDI)** إلى عمـــلية تنفيذ المعاملات المالية الكـــترونيا دون توثيـــق ورقـــي مؤيد لها ، حيث يتم تبادل البيانات المتعلقة بصفقات الأعمال من خلال صورة نمطية **Standard format** بين الحاسبات الآليـــة الخاصـــة بمنشآت الأعمال عن طريق شبكة اتصالات الكترونية دون حاجـــة لاستخدام مستندات ورقية مثل أوامر التوريد وفواتير البيع ومستندات الشحن والشيكات الخاصة بالمدفوعات بحيث تتم عملية تشغيل البيانات الواردة بتـــلك المســـتندات بصورة فورية دون حاجة إلى أي تدخل بشري، وعادة ما يتضمن التبادل الالكتروني للبيانات ما يلي :-

- الأرتـــباط الألكـــتروني بين المصانع وتجار الجملة وتجار التجزئة الذي يســمح لأنظمة الحاسب الخاصة بتجار التجزئة بطلب السلع من مخزون المصانع أو تجار الجملة وعمل تحويل نقدي مباشر إلى حسابات البائعين دون الأعتماد على مستندات ورقية في صورة أوامر شراء (تقارير استلام أو فواتير مبيعات).
- الأرتـــباط الألكـــتروني بين المستشفيات المقدمة لخدمات الرعاية الصحية والشركات التابع لها المرضى وهيئات التأمين الصحي التي تتولى عمليات السداد لقيمة تلك الخدمات .
- التحويل النقدي للأموال **Electronic Funds Transfer** سواء باستخدام الشيكات الألكترونية أو بطاقات الائتمان أو بطاقات الدفع .

وتستخدم أنظمة التبادل الألكتروني للبيانات بشكل كبير في تجارة التجزئة وتجـــارة الجمـــلة والمصانع ووحدات العناية الصحية والمؤسسات المالية والاســـتثمارات ، حيـــث يتطـــلب اســـتخدامها أجهـــزة حاسبات وبرامج متخصصـــة ، بالإضـــافة إلى أهمية وجود تناسق معياري متعارف عليه للـــبيانات حـــتى يسهل عملية تدفقها وفهمها وتشغيلها فيما بين الحاسبات الألكترونية الخاصة بالمتعاملين في النظام الألكتروني للبيانات .

وعادة ما تمر عملية التبادل الألكتروني للبيانات بثلاثة مراحل هي :-

أ - مرحلة التطبيق أو مرحلة الإرسال :

حيـــث يـــتم إعـــداد بيانات المعاملات الكترونيا بواسطة نظام المعلومات الفرعي المعني داخل المنشأة ونظام المشتريات، نظام المبيعات، نظام السداد، وإرسالها الكترونيا إلى المنشأة المعنية، ويعتبر ذلك النظام الفرعي بمثابة همزة

الوصل بين نظام المعلومات الألكتروني للمنشأة وبين نظام التبادل الألكتروني للبيانات.

ب- مرحلة الترجمة :

ويتضـــمن تهيـــئة البيانات وفقا للتنسيق المعياري المتفق عليه داخل نظام التـــبادل الألكتروني لإرسالها إلى المستلم النهائي ، وتتم تلك المرحلة بواسطة الجهة التي توفر خدمة الأتصال .

جـ- مرحلة الأتصال أو التوصيل :

وتتضمن الإرسال ووضعها في صندوق البريد الألكتروني للجهة المعنية حتى تقوم باستلامها وتشغيلها.

أنواع أنظمة التبادل الألكتروني للبيانات :

تنقسم أنظمة التبادل الألكتروني للبيانات عادة إلى نوعين هما :-

١. أنظمة التبادل الألكتروني الوحيدة Stand-alone EDI

حيث تعتمد تلك الأنظمة على وجود شبكة حاسبات داخلية لتبادل البيانات بين المنشأة وفروعها أو مخازنها وأقسامها المختلفة، حيث يتم طبع المستندات ومراجعتها يدوياً وادراجها داخل نظام التشغيل وتبادلها بين الحاسبات الصغيرة المكونة للنظام، وعادة ما يطلق على الشبكات من هذا النوع مصطلح الشبكات ذات الطابع المحلي **Local Area Network (LAN)** ، ويعتبر ذلك النظام بمثابة نظام تشغيل الكتروني للبيانات أكثر منه نظام تبادل الكتروني للبيانات .

٢- النظام المتكامل للتبادل الألكتروني للبيانات Integrated EDI

طبقا لذلك النظام يكون هناك تكامل بين أنظمة الحاسبات لكل المتعاملين فـــي النظام بحيث تتم الصفقات الكترونيا في تسلسل منطقي مثال ذلك أرسال

أمــر توريد ، معالجة البيانات ، إنجاز عملية البيع ، متابعة الشحن ثم عملية الدفــع الــتي تتم من خلال نظام التحويل الألكتروني للأموال ، عادة ما تتمثل خيارات الأتصالات لذلك النظام من خلال اتباع شكلين هما :-

أ- نظام الأتصال المباشر Point to Point Communication

يؤســس المتعامل وفقا لذلك النظام شبكات خاصة بهم، حيث يتم تنفيذ أنظمة تبادل البيانات الكترونيا بطريقتين: (١) شبكة قيمة مضافة **Value Added Network**، (ب) شبكة خاصة **Private Network**. وفي الحالتين يتعين أن يتوافر بالمنشأة المطبقة لهذا البديل لغرض تنفيذ التجارة الألكترونية برمجيات اتصال تتيح للحاسب التخاطب والأتصال من خلال رابطة أتصال **Communication Link** مع حاسب أخر وبرمجيات تتيح تحويل نمط البيانات كما هو متاح بنظام حســابات المنشــأة وليس النمط الأساسي لنظام تبادل البيانات الكترونيا **EDI Format**.

(أ) شبكات القيمة المضافة Value-added Network (VAN)

القيمـــة المضـــافة هي شبكة حاسب تقوم بتشغيلها شركة ثالثة ، وبالنسبة لشــركتين يــنفذان الــتجارة الألكــترونية من خلال أنظمة تبادل المعلومات الألكترونية فيكون لكل منهما صندوق بريد ألكتروني **Electronic Mailbox** عــلى حاسب الشركة التي تمتلك شبكة القيمة المضافة ، ويقوم حاسب القيمة المضافة (VAN) بتبادل البيانات بين صناديق البريد الألكترونية للشركات على الشــبكة ، ويطلق على ذلك النوع شبكات القيمة المضافة لأن الشركة صاحبة شبكات القيمة المضافة (VAN) غالبا ما توفر خدمات أخرى بالإضافة إلى تلك الخدمـــة وتمثل شبكات القيمة المضافة بديل مكلف للشركات وذلك نظرا لأن

الشركة صاحبة شبكة القيمة المضافة تحمل الشركات المستخدمة بنفقات تشغيل مرتفعة.

فطبقا لذلك النظام يكون هناك طرف ثالث وسيط يقدم خدمة الأتصال بين أطـــراف الصفقة ، يؤدي ذلك الوسيط وظائف إرسال وتخزين وتسليم البيانات للمـــتعاقدين في نظام التبادل الألكتروني للبيانات ، حيث يقوم المرسل بتسليم بيانـــات الصفقة إلى الشبكة التي بدورها تحدد المستلم المعني بالبيانات، وتقوم بوصـــفها فـــي صندوق البريد الخاص به ، وتبقى البيانات في صندوق البريد حتى تقوم المنشأة المعنية باستلامها وتشغيلها .

ويحقـــق الأتصــــال مـــن خـــلال شبكة القيمة المضافة عديد من المنافع للمتعامـــلين مثل السرعة في نقل البيانات وجدولة مواعيد استلامها، وتخفيض التكـــلفة نتيجة لأمكانية التعامل مع عديد من الأطراف دون الحاجة إلى إنشاء نقطـــة اتصــــال مـــع كل متعامل على حدة ، وامكانية الأستفادة من الخدمات الأخرى التي توفرها الشبكة مثل وجود تنسيق معياري للبيانات يمكن استخدامه، إلا أن هناك بعض العيوب المرتبطة منها أعتماد المنشأة على أنظمة الحاسبات المتعـــلقة بالشـــبكة وما يتعلق بها من جوانب رقابية خاصة فضلا عن عيوب سرية البيانات .

ب- الشبكات الخاصة Proprietary Network

مـــثل الشـــبكات الخاصة بالأعمال المصرفية التي تنشئها البنوك لتسهيل تبادل البيانات والشبكات والتحويلات المالية فيما بينها.

فطـــبقا للشـــبكات الخاصـــة فـــإن الشركتان الراغبتان في تبادل البيانات الكترونيا لأغراض تنفيذ التجارة الألكترونية لا يستخدمان شبكة القيمة المضافة وانمـــا يقومـــا بإنشـــاء الشبكات الخاصة بكل منهما، بحيث يتفقان على نمط

البيانات data format التي ستستخدم في التبادل بينهما، وفي كثير من الأحيان تستخدم شركة صغيرة برمجيات ترجمة Translation Software طورتها شركات كـــبرى ، بحيث تضمن أن يكون تبادل البيانات الكترونيا متوافقا مع شركات الأنظمة الكبرى .

بصـــفة عامـــة يمكن القول بأن تبادل البيانات الكترونيا يستلزم برمجيات متخصصة EDI Software ويتسم بانه مكلف وله العديد من المشاكل التي ترتبط بسبل تحقيق ضوابط الرقابة اللازم توافرها في العمليات المتبادلة، فضلا عن عدم توافر نمط موحد متفق عليه بشأن فورمات البيانات المتبادلة .

ب- أنظمة التجارة الألكترونية على الأنترنت

Commerce the Internet (Internet Store Front)

تتخذ التجارة على الأنترنت أشكال عديدة، حيث يوجد للعديد من الشركات العالميـــة مواقـــع عـــلى شـــبكة الويب بحيث تستخدم صفحاتها لبيع منتجاتها لـــلجمهور، من ناحية أخرى فإن المنشآت الصغيرة التي لا يمكنها أن تتحمل الـــتكاليف المرتفعة لأنظمة تبادل المعلومات الكترونيا تلجأ كذلك لأنشاء مواقع على شبكة المعلومات الدولية من خلال قائمة وحدة ويب خادم Web Server وصفحة رئيسية Home Page ومن خلالهما يمكن لها التعامل مع العملاء والموردين وغيـــرهم على مستوى العالم ، وفي هذا الشأن يمكن أن توجد الأنماط التالية لتنفيذ التجارة الألكترونية من خلال أنظمة التجارة على الأنترنت .

واجهات المحال على الأنترنت Internet Store Fronts

يمثل هذا النمط الوضع الأكثر شيوعا للتجارة الألكترونية، وفي هذا الشأن يقصد بواجهة المحل على أنترنت منشأة تجزئة تستخدم صفحة الويب بدلا من

المـــتجر العادي في بيع المنتجات، وتلجأ العديد من شركات التجزئة في إنشاء واجهة أنترنت بالإضافة إلى وجود المتجر ذاته، والبعض الأخر من الشركات لها نجاح بيعي ضخم فقط على مستوى واجهة أنترنت وتقوم واجهة الانترنت بعــرض وبيـــع مـــدى واسع من المنتجات مع تحملها لقدر محدود من نفقات التشغيل والتي تقل كثيراً عن تكاليف التشغيل الفعلية لمتجر حقيقي ، من ناحية أخـــرى يـــتيح ذلـــك البديل لتلك المنشآت تقديم خدمات أفضل للعميل وبسعر مـــنخفض ، وتقبل واجهات أنترنت السداد من خلال بطاقات الائتمان وبغيرها من سبل السداد النقدي العديدة المستحدثة .

أنظمة تبادل البيانات الكترونياً عبر الأنترنت EDI Over the Internet

قـــد تتغلب المنشآت على صعوبات وتكاليف شبكات القيمة المضافة **VANs** وإنشـــاء شبكات خاصة لتبادل البيانات الكترونياً **Private EDI Networks** وذلك مـــن خلال استخدام شبكة الانترنت كأداة لنقل العمليات الكترونياً ،وفي هذا الصدد فإن أنظمة تبادل المعلومات الكترونياً المعتمدة على الأنترنت تعتبر أقل كفاية وأقل أمـــنا مـــن الشـــبكات الخاصـــة، ألا أنها من ناحية أخرى تكون أكثر سهولة في الأستخدام وأكثر قدرة على التفاعل **Interactive** مع المستخدم وتتاح لمدى واسع مـــن المستخدمين، من ناحية أخرى فإن بعض المنشآت تلجأ إلى استخدام شبكات الأنـــترنت مع شبكة الأنترنت العادية لتنفيذ العديد من أنواع التجارة الألكترونية، كذلـــك تســـتخدم شركات أخرى صفحات الويب لتلقى الطلبات وإرسال عروض الســـعر وتلقي أوامر الشراء والرد على أستفسارات العملاء وغيرها. ومع تطور سبل التحقق من شخصية المستخدمين والحفاظ على أمن وسرية التعاملات سيزيد اتجاه استخدام بديل تبادل البيانات الكترونياً عبر الأنترنت.

١١/٣/٢ معوقات ومخاطر تنفيذ التجارة الالكترونية

خـــلقت التجارة الالكترونية عديد من التحديات الفكرية الحديثة، كما ترتب عـــليها مفـــاهيم حديثة ومشاكل فريدة تتطلب توجيه الجهود نحو الأتفاق على معالجتها والتعامل معها لعل أبرزها مايلي :-

- تحديد قواعد التعاقد الألكتروني **Electronic Contracting** .
- تحديـــد المحكمـــة المختصة في حالة شب نزاع بين المشترين والسماسرة والبائعين من دول مختلفة .
- كيفية مراقبة العمليات التي تتم عبر التجارة الالكترونية وخاصة إذا كانت إحدى العمليات مشروعة في دولة معينة بينما هي غير كذلك ومحرمة في دولـــة أخرى (مثال ذلك عمليات المقامرة والمراهنات في أحد البلاد بينما هي غير ذلك في بلاد أخرى) .
- كيفيـــة تحديـــد المسئوليات الجنائية الناتجة عن الغش والسرقة والأستخدام غيـــر المشروع للبيانات والمعلومات وكيفية إثبات وقوع تلك الجرائم في الأصل .
- اخـــتلاف مكـــان وتنفيذ العملية الالكترونية من وجهة نظر كل من البائع والمشـــتري مـــن وجهة نظر أطراف العملية ، لا سيما إذا كانت تفصل بينهما مسافات جغرافية شاسعة ، ويثير ذلك مشكلة تحديد التاريخ القانوني للعملية .
- مـــدى اعتبار المستند الالكتروني مقبولا كدليل للإثبات في المحاكم ومدى اعتبار التوقيع الالكتروني الرقمي توثيقا قانونيا .

- مـــدى الحاجـــة لوجود معايير محاسبية أو معايير مراجعة للتقارير المالية المنشـــورة عـــلى شـــبكة الأنترنت ومدى اختلافها عن تلك المطبقة على التقارير التقليدية.
- تـــتأثر عمليات شراء السلع والخدمات عبر شبكة المعلومات الدولية بشكل سلبي بالمخاطر المرتبطة بالتجارة الألكترونية والتي تتمثل في عدم مقدرة الموقع التجاري على تأمين المعلومات الخاصة بالعملاء ، أو عدم سلامة إجـــراءات العمل المتبعة لأتمام المعاملات التجارية ، أو قد يكون الموقع الـــتجاري موقـــع وهمي ولا يمثل شركة موجودة أصلاً ، مما يؤدي إلى انخفـــاض درجـــة ثقة الأفراد في امكانية أتمام المعاملات التجارية بأمان عبر شبكة الأنترنت .

عمومـــا فهـــناك العديـــد من المخاطر التي يجب أخذها في الأعتبار عند اختيار وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على تنفيذ التجارة الألكترونية والتي يتعين تدنيتها، وتتمثل أهم تلك المخاطر فيما يلي :-

١- مخاطر الأعتماد الكلي على أنظمة الحاسب الألكتروني

يتطـــلب تطبيق نظام التبادل الألكتروني للبيانات الأعتماد بصورة أساسية على الحاسب الالكتروني في نقل وتداول وتشغيل البيانات، وهذا يتطلب بدوره أن تكـــون أنظمة الرقابة الداخلية على درجة دقة كبيرة، وذلك نتيجة للسرعة الـــتي تتم بها عملية تشغيل البيانات وانخفاض فرصة التصحيح والترشيد لأخطاء الإدخـــال والتشـــغيل ، ومن ثم تزداد الحاجة إلى استخدام أنظمة الرقابة الآلية **Automated Control** التي تركز على أنظمة الرقابة المانعـــة **Preventive Control** وانخفاض الأعتماد على أنظمة الرقابة الأكتشافية **Detective Control**

التي تتم بعد الحدث ، حيث أن أية أخطاء غير مكتشفة أثناء الإدخال أو استخدام برامج تطبيق ضعيفة وغير ملائمة يمكن أن يترتب عليها تأثير سلبي ضخم على كافة أنشطة المنشأة، كما قد تؤدي إلى فقدان الثقة في المنشآت من قبل المتعاملين معها لأتخاذ قرارات تشغيلية غير سليمة .

٢- مخاطر الأختراق المتعمد :

تعتبر مواقع شبكة الأنترنت بمثابة الأداة المفضلة لأغلب منشآت الأعمال حين ممارستها أنشطة التجارة الألكترونية ، وتعتبر تلك المواقع التجارية مسرحا لعرض وتداول المعلومات التي يجب أن تتاح لكافة المتعاملين في التجارة الألكترونية .

وبقدر الأهتمام بكمية ونوعية المعلومات محل العرض والتداول على تلك المواقع بقدر الأهتمام الأكبر بدرجة الحماية التي يتعين توافرها لتلك المعلومات، فإذا لم يتم توفير تلك الحماية فسوف تتعرض المعلومات السرية للعملاء للإفشاء أو التعديل ، أو قد تتعرض أنظمة التشغيل ذاتها للأختراق عن طريق قراصنة الحاسبات الألكترونية وهواة التخريب بالشكل الذي قد يترتب عليه صدور مشاكل عديدة لعل أبرزها ما يلي :-

- التقاط أرقام بطاقة ائتمان العملاء المتعاملين ونهب أموالهم .
- حصول أطراف خارجية ليس لها علاقة بعمليات المنشأة على البيانات الموجودة بالنظام المحاسبي للشركة .
- اطلاع المنافسين على المعلومات المرتبطة بالشركة التي قد يترتب عليها الأضرار بالموقف التنافسي لها .

- دخــول أشخاص غير مصرح لهم إلى النظام وممارسة أنشطة تخريبية مثل تعديل البيانات أو حذفها، أو إدخال معلومات خاطئة عمداً إلى النظام.

ولاشــك أن الأمر يتطلب حتى يتم تدنية مدى تعرض النظام لتلك النوعية مــن المخاطر تدعيم إجراءات الرقابة بالأساليب التي تساعد على توفير الأمن **Security** والخصوصية **Privacy** للمتعاقدين في التجارة الألكترونية كأستخدام أساليب التشفير وكذلك أستخدام برامج الحماية **Fire Walls** أو تطبيق المبادئ والمعاييــر الــتي تتضمنها برامج الأمن والخصوصية للمتعاملين في التجارة الألكترونية عبر مواقع شبكة الأنترنت (الويب) .

٣- مخاطر فشل إرسال المعلومات :

تمــر عمــلية نقل وتداول بيانات معاملات التجارة الألكترونية عبر شبكة الأنــترنت بمراحل عديدة تتمثل في إرسال البيانات ثم ترجمتها إلى التنسيقات المعــتمدة وتخزيــنها وأســتلامها عــن طريق الجهة المعنية ، وقد تتعرض المعاملات خلال تلك المراحل إلى بعض المخاطر مثل فقدان بعض البيانات أو التحريف أو التعديل فيها أو عدم إرسال الرسالة من الأصل .

ومــن ثــم يتعين توفير إجراءات رقابية تضمن للمرسل التأكد من إرسال البيانات بشكل سليم وأستلامها بواسطة الجهة المختصة بالإرسال ، ويعتبر من أبــرز تــلك الإجــراءات أساليب التشفير والإعلام بأستلام الرسالة وأسلوب المجاميع الرقابية التي تدرج داخل الرسالة الكترونياً .

٤- مخاطر فقدان التوثيق Authertication Risks

تنشــأ تــلك المخاطــر نــتيجة لعدم وضوح هوية المتعاملين في التجارة الالكــترونية نــتيجة لعــدم وجود مستندات ورقية في التعامل والأعتماد على التبادل الألكتروني للبيانات ، وبالتالي فقدان الدليل الألكتروني الهام الذى يمكن من خلاله إثبات الحقوق والألتزامات .

ويــترتب عــلى عملية فقد التوثيق نوع من المخاطر يطلق عليه مخاطر الأنكار للألتزامات **Repudiation Risk**، وهذا يعني أن يقوم أحد أطراف العملية بأنكار حدوثها كأنكار أستلام أمر التوريد، أو أنكار أستلام البضاعة، أو أنكار أســتلام النقدية المحمولة الكترونيا، مما يترتب عليه حدوث كثير من المشاكل والمنازعات نتيجة عدم استلام البضائع أو الخدمات التي تم دفع قيمتها ، وعدم استلام نقدية لسلع تم شحنها أو خدمات تم أدائها .

ولأغــراض تدنية ذلك النوع من المخاطر يجب أن تتضمن أنظمة الرقابة الداخــلية للتجارة الألكترونية التوثيق الألكتروني الكافي الذي يقي من مخاطر أنكــار الطرف الأخر للعملية بالرغم من حدوثها، وكأمثلة على تلك الأساليب الــرقابية المســتخدمة فــي هذا الصدد التوقيع الألكتروني الرقمي الذي يرفق بالرسالة والذي يمكن أن يعد دليلا قانونيا يدل على مرسل الرسالة، فضلا عن استخدام أساليب التصديق الأخرى مثل أقرارات أستلام الرسالة سواء تلك التي يتم أرسالها بواسطة الطرف الثالث مقدم خدمة الأتصال أو من مستلم الرسالة بالإضافة إلى شهادة التعريف الرقمية **Digital Certificates** التي تصدرها بعض الجهات المرخصة .

٥- مخاطر التكامل والعلاقات مع الأطراف الأخرى :

لا توجد حواجز في أنظمة التجارة الألكترونية وأنظمة التبادل الألكتروني للبيانات بين المنشأة وبين الأطراف الأخرى المشتركة في العملية الألكترونية، حيــث تتدفق مباشرة دون حواجز من الحاسبات الألكترونية لأطراف العملية ودون أن تترك دليل مادي بأتمام العملية من خلال علاقات التكامل والأرتباط بيــن الأطراف المكونة للعملية سواء كانت شبكة القيمة المضافة أو المتعاملين في العملية (المورد والعميل) .

وبالــتالي فإن وجود تغيرات في النظام الألكتروني لأي من تلك الصفقات يؤثــر بالضــرورة تأثيراً سلبياً على الطرف الأخر، حيث أن وجود أشخاص غيــر أمــناء في شبكة القيمة المضافة قد يؤدي إلى فقدان سرية وخصوصية الــبيانات ، ووجود أخطاء في نظام المخزون للعميل يؤثر بالسلب على نظام المبيعات للمورد .

٦- مخاطر تركيز الرقابة :

تعــتمد أنظمة التبادل الألكتروني للبيانات على الرقابة الألكترونية وتدنية الأعمــال البشــرية بقــدر الأمكان، وعادة ما تكون دورة العمل في التجارة الألكــترونية مضــغوطة ، حيث يتم تركيز أعمال الرقابة فيه في أيدي أفراد قلائــل ، وحيث يتم التقليل من الأعتماد على مبدأ تقسيم العمل الذي هو حجر الزاوية في الضبط الداخلي ، فالوظائف التي كانت تؤدى يدوياً بواسطة أقسام مختــلفة داخــل المنشأة وعن طريق أفراد مختلفين ومستقلين أصبحت تؤدى باســتخدام الحاســب، ممــا يعطي للعاملين امكانية الأطلاع على كافة نواحي

تسـجيل وتشغيل وحفظ البيانات، ويؤدي إلى زيادة احتمالات حدوث الأخطاء والغش ، حيث يمكن لشخص واحد داخل أو خارج النظام أن ينشئ صفقة وهمية أو يؤثر في بيانات صفقة فعلية بالتعديل فيها أو حذفها دون أن يترك أثرا ملموسا يمكن من خلاله فحص واكتشاف تلك الأخطاء .

ويتعين أن تتضمن نظم الرقابة الداخلية للتغلب على ذلك النوع من المخاطر وكافة السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى حسن اختيار الأشخاص المسئولين عن التعامل مع النظام الألكتروني للمنشأة ، والتحديد الدقيق لواجباتهم ومسئولياتهم والفصل بين الوظائف المتعارضة ، مع استخدام أنظمة التشفير التي تجعل الوصول إلى تلك الأجهزة والمعدات والبرامج سواء كان ماديا أو منطقيا مقصورا فقط على الأشخاص المصرح لهم بذلك ، وأن تتضمن البرامج كافة الأساليب التي تمنع الوصول غير المصرح به إلى البيانات وتعديلها أو حذفها أو التلاعب في أنظمة وبرامج التشغيل ، حيث أن عدم وجود مثل تلك الإجراءات سوف يؤدي إلى أن الصفقات الوهمية أو البيانات الوهمية غير الصحيحة سوف تجد طريقها إلى النظام المحاسبي بالشكل الذي يؤدي إلى إحداث تغيرات جوهرية في القوائم المالية للشركة.

١١/٤ مراجعة نظم الرقابة الداخلية على أمن المعلومات في ظل التجارة الإلكترونية

مقدمة :

لم تتغير أهداف نظم الرقابة الداخلية غبر الزمن المستقر في أدبيات المراجعة ، إلا أن سبل تحقيقها تتطور من خلال الزمن بهدف مواجهة التغيرات التي تطرأ في مجال الأعمال بوجه عام ونظم المعلومات المحاسبة بوجه خاص .

وقـد أدى التطور والتوسع في استخدام شبكة المعلومات الدولية المعروفة بالإنترنت **Internet** وتقنياتها الحديثة في مجال تبادل السلع والخدمات والتي يشار إليها بمصطلح التجارة الإلكترونيـة **Electronic Commerce** إلى خلق المـزيد من التحديات والمخاطر التي تواجه نظم الرقابة على نظم المعلومات في ظل مجالات الأعمال الإلكترونية **Electronic Business** ، وتعتبر مشكلة أمـن المعلومات **Information Security** ن أبرز المشاكل التي نتجت عن التطور التقـني فـي تداول المعلومات والسلع والخدمات عبر شبكة الإنترنت ، حيث أصـبح بمقـدور العديد من الأطراف الداخلية والخارجية الوصول إلى نظام المعلومات الخاصة بالشركة للحصول على معلومات أو لإتمام عمليات التبادل، ففي ظل انفتاح أنظمة المعلومات على العالم الخارجي يمكن لبعض الأطراف من ذوى الخبرة والمهارة الوصول إلى معلومات غير مصرح بالوصول إليها بصورة يمكن معها الاستفادة من تلك المعلومات على حساب الشركة وعملائها، كما قد تقوم تلك الأطراف بمحو وتحريف معلومات الشركة بغرض الأضرار بهـا، ويتطـلب ذلك تطوير أدوات وإجراءات وأساليب نظم الرقابة الداخلية بهدف حماية بيانات ومحتويات نظام المعلومات المحاسبي والحفاظ على سلامة أصوله وتحقيق افضل استخدام ممكن لها .

يهـتم هذا الجزء بدارسة أهم المخاطر التي تهدد أمن نظم المعلومات في ظل التجارة الإلكترونية ، وتحديد متطلبات ووسائل نظم الرقابة الداخلية على أمن المعلومات، كما يتم أيضاً كيفية مراجعة تلك النظم على أمن المعلومات.

١١/٤/١المخاطر التي تواجه نظم الرقابة على أمن المعلومات

هـناك عديـد من المخاطر التي تهدد أمن نظام المعلومات المحاسبي في الشـركات الـتي تمارس التجارة الإلكترونية ، وهناك العديد من التصنيفات المختلفة لتلك المخاطر والتي تتسم بالتداخل فيما بينها، حيث لا يمكن في كثير مـن الأحيـان الفصل بين أنواع تلك المخاطر أو التمييز بينها في مجموعات مستقلة ولعل أبرز تلك المخاطر ما يلي :-

١-مخاطر فقدان أو إتلاف أو ضياع البيانات عن طريق القراصنة Hackers

بمجـرد أن يسـتطيع الدخيـل (القرصـان) **Hacker** الدخول إلى نظام معـلومات الشـركة تتاح له الفرصة لتحريف أو إتلاف بيانات الشركة ، أو تعديـلها . ومن الأفعال التي يمكن للقراصنة القيام بها في هذه الحالة : تدمير صـفحات الإنترنت أو تعطيل النظام ، أو تغيير محتوياته . حيث يمكن لأحد القراصنة التلاعب في قوائم أسعار منتجات الشركة المعروضة على الإنترنت لـتخفيض تـلك الأسـعار ، ثم يقوم هذا القرصان وغيره بالشراء بالأسعار المخفضـة .ولان الـنظام الإلكتروني للشركة لا يمكنه التمييز بين القرصان والمشترين الآخرين فأن الشركة تتعرض نتيجة ذلك أما لبيع منتجاتها بخسارة وأمـا لرفض إتمام عملية البيع وما ينتج عن ذلك من دعاية سلبية للشركة بين عملائها .

٢-مخاطر الفيروسات :

تعـرف فيروسات الحاسب بأنها برامج أو مجموعة من أوامر البرمجة يـتم إلحاقهـا ضمن برامج أخرى دون علم المستخدم ،وعندما يقوم المستخدم

بتشغيل البرنامج الأساسي المصاب بالفيروس ، فأن الفيروس يعمل تلقائياً ليحدث أفعال غير متوقعة وضارة غالباً .وتعد الفيروسات من أخطر التهديدات التي تواجه التجارة الإلكترونية وذلك بسبب تعدد أنواعها التي تجاوزت الآلاف، وظهور العديد من الأنواع الجديدة كل يوم ، وسرعة انتشارها عبر الإنترنت والذي يتم عن طريق البريد الإلكتروني وصفحات الإنترنت والبرامج التي يتم تداولها وغير ذلك ،وتتعدد الآثار الناتجة عن الفيروسات فقد يقوم الفيروس بإتلاف محتويات الملفات الموجودة على الحاسب ، أو محو بعض أو كل الملفات والبيانات الموجودة ، كما قد يقوم بنسخ نفسه آلاف المرات وبسرعة فائقة مما يعوق عمل النظام والاتصالات في الشبكة .

ولا يمكن عمليا حتى الآن القضاء نهائياً على مخاطر الفيروسات ولكن توجد بعض الممارسات التي قد تقلل من احتمال الإصابة بالفيروسات أو تقلل من أضرارها في حالة الإصابة بها ، ومن أهم تلك الممارسات :

١- استخدام برامج الكشف عن الفيروسات ، والاهتمام بتحديث تلك البرامج بشكل مستمر للتعرف أولا بأول على الفيروسات الجديدة ، وعدم فتح أي ملف قبل اختباره بواسطة برامج الكشف عن الفيروسات .

٢- عدم تحميل أو فتح أي ملف إلا إذا كان المستخدم على ثقة من مصدره ، وعدم فتح أي مرفقات للبريد الإلكتروني إلا إذا كان المستخدم يتوقع وصوله .

٣-مخاطر الوصول غير المصرح به إلى النظام

حيث تنشأ تلك المخاطر من العاملين الحاليين والسابقين بالشركة ،أو من القراصنة المحترفين ،والذين يركزون على اكتشاف نواحي الضعف في

نظـــام الحاسب الخاص بموقع معين .وعند الدخول إلى الموقع يستطيع الدخيل ســـرقة معـــلومات هامة ليحقق منها مكاسب شخصية وكمثال على ذلك أرقام بطاقات الائتمان الخاصة بالعملاء واستخدامها في عمليات لحساب الدخيل .

٤-مخاطر الخسائر المالية التي تتعرض لها الشركة أو العملاء

من المؤكد أن تحقق أي من الأخطار الأمنية يمكن أن يسبب خسائر مالية للشركة والتي تنعكس بدورها على العملاء ، فعلى سبيل المثال : إذا تمكن أحد القراصـــنة من تعطيل نظام معلومات الشركة عن العمل لفترة معينة (قد تمتد لســاعات أو أيـــام قليلة) فان ذلك سوف يحرم الشركة من ممارسة أعمالها وبالتالي تفقد إيراد كان يمكن تحقيقه ، والأخطر من ذلك هو فقدان الشركة لثقة عملائهـــا وأحجـــامهم عن التعامل معها ،وهو الأمر الذي قد يصل تأثيره إلى إفلاس الشركة إذا كانت تعتمد في تعاملاتها بالكامل على التجارة الإلكترونية .

وأيضا تتحمل الشركة تكلفة ووقت تعطل أعمالها لمجرد الشك في إمكانية وجود اختراق لأمن نظم معلوماتها ،حيث تلجأ في هذه الحالة إلى موقف التعامل في موقعها لفترة معينة لحين القيام باختبارات تحدد وجود اختراق من عدمه .

أما بالنسبة للعملاء فتتمثل خسائرهم في تعطل أعمالهم في حالة تعطل نظام معلومات الشركة وما ينتج عنه من إيرادات مفقودة، كما قد تلجأ الشركة إلى بيع منـــتجاتها لهـــم بأســـعار أعـــلى بقصد تعويض خسائرها الناتجة عن تعرضها لاختراق أمني .

٥-اختراق خصوصية المعلومات الشخصية

كـــثيرا مـــا تشتمل مواقع التجارة الإلكترونية على بيانات شخصية هامة تتعـــلق بـــالعملاء والذين يطلب منهم الإدلاء بمعلومات شخصية (الأسماء ،

والعـناوين ، والسن ، والوظيفة ، والدخل السنوي ، والحالة الصحية ، وغير ذلـك ...) ،ولا شـك أن وصول بعض الدخلاء لتلك المعلومات يشكل خرق لخصوصية العملاء وما ينتج عن ذلك من آثار سلبية بالنسبة للعميل وللشركة .

٢/٤/١١ متطلبات ووسائل نظم الرقابة الداخلية على أمن المعلومات

لأغـراض سـبل الحمايــة من مخاطر نظم المعلومات في ظل التجارة الإلكــترونية يتطلب الأمر التعرف على متطلبات أمن نظم المعلومات في ظل ممارسات الشركات لنشاطات التجارة الإلكترونية .

ويتضمن أمن المعلومات **Information Security** في ظل الأعمال الإلكترونية سرية المعلومات وسلامتها وتوافرها وإمكانية مراجعتها وتوثيقها ، من ثم فأن متطلبات أمن المعلومات تستند إلى عده محاور هي :- [١]

١- سرية المعلومات Confidentiality

وهى تتضــمن أمــن المعلومات المتعلقة بحماية المعلومات من حصول أطراف غير مصرح لها على تلك المعلومات .

٢-سلامة المعلومات Integrity

وهو يعد حجز الزاوية بالنسبة لأمن المعلومات في ظل التجارة والأعمال الإلكــترونية ، ويشير مفهوم السلامة إلى صحة المعلومات وضمان أنه لم يتم التلاعب بها أو تحريفها أثناء نقلها . ويلاحظ أن برامج الكشف عن الفيروسات تعمل من اجل الكشف عن ومنع الفيروسات والتي قد تهدد سلامة الموقع وما

---

(١) لمزيد من التفصيل براجع :-

- د.أمين السيد احمد لطفى ، مراجعة تكنولوجيا المعلومات ، موسوعة د. امين لطفى فى المراجعة - الكتاب السادس ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

يحتويه من معلومات ، كما أن أنظمة الكشف عن الاختراق Intrusion Detection تعمل على اكتشاف الدخلاء والذين يهددون كلا من سرية وسلامة الموقع وما يحتويه من معلومات .

٣-توافر المعلومات Availability

وتشـــير إلى ضـــمان أن يكـــون الموقع متاحا وفى الوقت الملائم بالنسبة للمســـتخدمين الشرعيين والمصرح لهم بالدخول إلى الموقع ويلاحظ أن غياب أو تعطل هذا الجانب (توافر المعلومات) يؤدى إلى تحمل الشركة لتكلفة فرصة بديـــلة عاليـــة ، ويشـــار إلى غياب أو فقدان خاصية توفر المعلومات بافكار الخدمة : **Denial of Service**

٤-إمكانية المراجعة (Auditability Accountability)

وتشير إلى إمكانية القيام بالبحث والاستقصاء اللازمين لرد أفعال شخص أو طرف معين إلى ذلك الطرف .

٥-التوثيق Authenticity

ويعنى التوثيق التحقق من هوية الشخص أو الطرف الذي يتم التعامل معه ، والتأكد من أنه مصرح له بالدخول إلى موقع أو نظام معلومات الشركة. وتتجلى أهمية هذا الجانب من أمن المعلومات من معرفة أن غالبية الدخلاء أو القراصـــنة يحـــاولون الدخول إلى أنظمة معلومات الشركة عن طريق ادعاء هويـــات غير حقيقية خاصة بمستخدمين آخرين من المستخدمين المصرح لهم بالدخول إلى أنظمة معلومات الشركة .

وقـــد ظهـــر في السنوات الأخيرة عدد من معايير أمن المعلومات على المســـتوى الدولي ، وتهتم تلك المعايير بتحقيق إدارة أمن المعلومات في ظل

التجارة الإلكترونية وتشكل تلك المعايير الأساس الذي تعتمد عليه شركات الأعمال عند تصميم أنظمة الرقابة الداخلية على أمن نظم المعلومات بها ، ويمكن إرجاع ذلك للآتي :-

١- تقدم معايير أمن المعومات عرض لأفضل ممارسات الرقابة الداخلية على أمن المعلومات المتبعة في الشركات العالمية الكبرى والرائدة في مجال التجارة الإلكترونية وتغطى هذه الممارسات معظم أبعاد أمن المعلومات التي تواجهها معظم الشركات العاملة في مجال التجارة الإلكترونية ،لذلك فأن هذه المعايير تشكل نقطة البداية الصحيحة التي يجب أن تبدأ منها شركات الأعمال عند تصميم أنظمة الرقابة الداخلية على أمن المعلومات، وهي توفر على الشركات إجراء تحليل شامل ومفصل لتحديد كافة مخاطر التجارة الإلكترونية التي تواجهها وتحديد الأدوات والممارسات اللازمة لمواجهة كل من تلك المخاطر.

٢- يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية والسعي للحصول على شهادات تسجل هذا الالتزام هو الاتجاه الحديث في العصر الحالي، والذي يعرف بعصر المؤسسات **Institutionalization**، ويتضح هذا الاتجاه في تسابق الشركات في الحصول على الشهادات والمعايير الدولية مثل الأيزو ٩٠٠١، ٩٠٠٢ التي تغطي جوانب الجودة الشاملة . . . وغيرها، وفائدة هذه الشهادات هي إثبات التزام الشركة بالمستويات العالمية من الجودة وبالتالي تقدم للشركة ميزة تنافسية في ظل المنافسة العالمية القوية بين مختلف شركات العالم، وتلعب معايير أمن المعلومات الدولية دور مماثل حيث أن حصول الشركة على شهادات التزام بهذه المعايير يعتبر عامل

يبث الاطمئنان لدى كافة المتعاملين مع الشركة بأنها قد نجحت في تحقيق مستوى ملائم من أمن المعلومات لأنظمة التجارة الإلكترونية الخاصة بها.

٣- لم تحدد معايير أمن المعلومات المذكورة مجموعة ثابتة ومحددة من الأدوات والممارسات التي يجب أن تطبقها كافة الشركات بشكل يحرم تلك المعايير من خاصية المرونة. وإنما جاءت معظم تلك المعايير في صورة قوانين للممارسات **Codes of Practices** تصف أفضل الممارسات **Best Practices** التي تتبعها الشركات العالمية في كل جانب من جوانب أمن المعلومات في ظل التجارة الإلكترونية .

وتقدم تلك المعايير عدة بدائل للممارسات والأدوات المستخدمة في كل جانب من جوانب أمن المعلومات، ونصت المعايير أنه على كل شركة أن تختار أكثر البدائل ملائمة لظروفها ولطبيعة نشاطها في كل جانب من جوانب أمن المعلومات. والجدير بالذكر أيضا أن تلك المعايير اعترفت بأن الشركة قد تحتاج أحيانا إلى أدوات وممارسات أكثر قوة من المذكورة في تلك المعايير كما أن بعض الشركات قد تواجه أنواع خاصة من مخاطر أمن المعلومات تحتاج لأدوات وممارسات رقابة داخلية لم تتضمنها المعايير.

لذلك نصت معايير أمن المعلومات على أنه على كل شركة أن تجري تحليل خاص بها لتحديد المخاطر الخاصة التي تتعرض لها في مجال أمن المعلومات، وعلى ضوء نتائج تحليل المخاطر تقوم الشركة باختيار أنسب إجراءات وممارسات الأمن من بين البدائل المذكورة في المعايير، أو تختار بعض الإجراءات والممارسات الخاصة التي لم تشر إليها المعايير. وفيما يلي عدد من أهم معايير أمن المعلومات الدولية والتي تعتبر الأكثر ملائمة لبناء أنظمة الرقابة الداخلية على أمن المعلومات في ظل التجارة الإلكترونية.

١- معيار إدارة أمن المعلومات Information Security Management

صـــدر هـــذا المعيار عام ٢٠٠٠ عن منظمة المعايير الدولية، وهو يعتمد بشكل كامل على الجزء الأول من المعيار البريطاني BS 7799 والذي يحمـــل نفس الاسم وقد صدر المعيار البريطاني عام ١٩٩٥ وتم تطويره في السنوات التالية. ويقدم معيار ISO 17799 (أو BS 7799) إرشادات وتوصيات تتعلق بالممارســـات الجيدة في مجال إدارة أمن المعلومات وهي مستمدة من أفضل ممارســـات وإجـــراءات الـــرقابة الداخـــلية على أمن المعلومات في عدد من الشركات البريطانية العالمية .

وقد قسم معيار ISO 17799 الجوانب والأبعاد المتعلقة بأمن المعلومات إلى عشرة أبعاد أساسية هي :

١- سياسة الأمن **Security Policy** .

٢- تنظيم الأمن **Security Organization** .

٣- تبويب ورقابة الأصول **Asset Classification and control** .

٤- أمن الأفراد **Personal Security** .

٥- الأمن المادي والبيئي **Physical and Environmental Security** .

٦- إدارة الاتصـــــالات والعمـــليـــات **communications and operations Management**.

٧- التحكم في الوصول إلى النظام **System Access Control** .

٨- تطوير وصيانة النظام **System Development and Maintenance** .

٩- التخطيط لاستمرارية الشركة **Business Continuity Plan** .

١٠- الالتزام **Compliance** .

ويقدم معيار ISO 17799 مجموعة من ممارسات وإجراءات الرقابة الداخلية اللازمــة للوفاء بكل بعد من أبعاد أمن المعلومات العشرة السابقة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا المعيار يقدم إطارا متكاملا وشاملا لإدارة أمن المعلومات. كما أنه يهــتم بكــل من الأدوات الفنية أو التكنولوجية. وممارسات الإدارة اللازمة لإدارة أمــن المعلومات. كما يقدم هذا المعيار في نفس الوقت إطار يسهل تطبيقه خاصة فــي الشــركات الصغيرة ومتوسطة الحجم والتي لا تمتلك موارد وخبرات كافية لتحليل وتصميم أنظمة الرقابة الداخلية على أمن المعلومات .

٢- معيار الثقة في الويب Web Trust

يعتبر معيار أو شهادة Web Trust خدمة جديدة يقدمها مراجعوا الحسابات لإضــفاء المصــداقية عــلى تعاملات التجارة الإلكترونية التي تتم عبر شبكة الويــب، حيث يقوم المراجع بتقييم أنظمة التجارة الإلكترونية الخاصة بشركة معيــنة مــن خلال فحص وتقييم موقع الشركة على الإنترنت من خلال سبعة مبادئ هي:

١- الخصوصية **Privacy** .

٢- الأمن **Security** .

٣- ممارسات الأعمال وسلامة المعاملات **Business Practices and Transaction Integrity** .

٤- توافر المعلومات **Availability** .

٥- السرية **Confidentiality** .

٦- عدم إنكار الالتزامات **Non-Repudiation** .

٧- الإفصاح المفصل **Customized disclosures** .

وقد حددت شهادة **Web Trust** والتي أصدرت بمعرفة كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي **AICPA** ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي **CICA** – معايير تفصيلية توضح كيفية فحص وتقييم مدى توافر كل مبدأ من المبادئ السبعة السابقة. وتنقسم تلك المعايير إلى :

- معايير خاصة بالإفصاح **Disclosures** .
- معايير خاصة بالسياسات **Policies** .
- معايير خاصة بالإجراءات **Procedures** .
- معايير خاصة بالمراقبة والمتابعة **Monitoring** .

ومن الجدير بالذكر أن: شهادة **Web Trust** تهتم أساساً بالمراجع الخارجي وكيفية أدائه لاختباراته وتقييماته، ولكن يمكن الاستدلال منها على أدوات وممارسات الرقابة الداخلية على أمن المعلومات التي يجب على الشركة تطبيقها، وهي تلك الممارسات التي يبحث عنها المراجع ويهتم بتقييم كفاءتها.

١١/٤/٣ نظم الرقابة على أمن المعلومات

ينبغي على كل شركة أن يكون لديها نظام متكامل لأمن المعلومات **Integrated Security Systems (ISS)** بهدف مواجهة مخاطر أمن المعلومات في ظل التجارة الإلكترونية ، وهو نظام يوفر مجموعة كاملة من وسائل الحماية والتي تنفذ بشكل أتوماتيكي تتكون عمليات النظام المتكامل لأمن المعلومات في التجارة الإلكترونية من العناصر التالية والتي يوضحها الشكل رقم (١١/٦) :

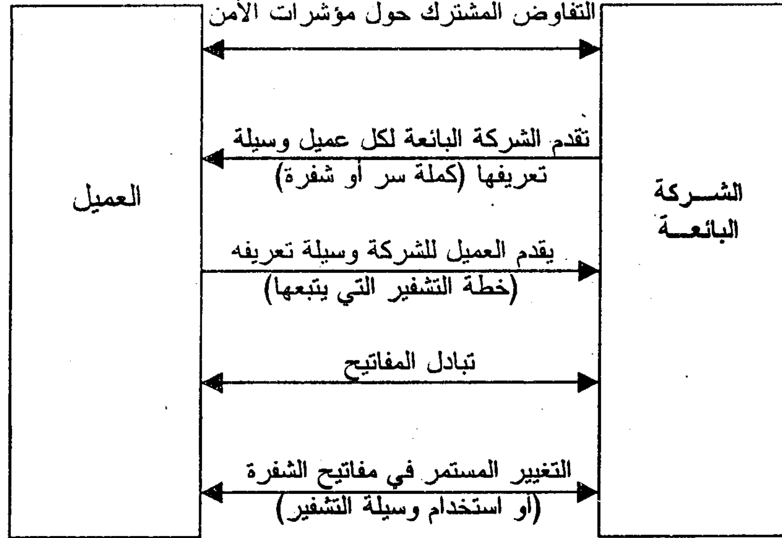
المفاوضات المبدئية

تبدأ تلك المفاوضات مع كل عميل جديد حول رموز الأمن الذي يستخدمه عند التعامل مع هذا العميل سواء كانت كلمات السر أو خطة تشفير للرسائل

المتبادلة، وتنتهي هذه المفاوضات بالاتفاق على خطة معينة للترميز و التشفير تحكم كافة الاتصالات بينهما.

شكل رقم (١١/٦)

عناصر النظام المتكامل للأمن



٢- تحديد وسائل التعريف والتشفير لكل طرف

تحدد الشركة للعميل وسيلة تعريف نفسه وكيفية دخول العميل إلى النظام، كمـــا يحـــدد العميل أيضا وسيلة تعريف نفسه ، ويتم تبادل التوقيعات الرقمية والشهادات الرقمية **Digital Certificates** .

٣- تبادل مفاتيح الشفرة

حيث يتم تبادل الشفرة وأي أسرار أخرى تتعلق بالتعريف ووسائله.

٤- اتصال كل من الشركة البائعة والعميل ببعضهما بشكل آمن

وقد قدم التطور في تكنولوجيا المعلومات العديد من الوسائل التي يمكن بها تحقيق أمن الاتصالات بين البائع والمشتري وحمايتها من أي تسرب أو تدخل أو استيلاء غير مشروع على أي من الأسرار التي تحملها الرسائل المتبادلة بين البائع والمشتري، ومن تلك الوسائل وضع سياسات لأمن المعلومات، تشفير الرسائل، استخدام وسائل تعريف المستخدم، وسائل الحماية من الفيروسات، جدران النار للحماية الأمنية، مراجعة الأمن، إدارة كلمات السر، الفصل بين المسئوليات، تحليل المخاطر.

وفيما يلي مناقشة موجزة لتلك الأساليب والإجراءات المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية والتي أشارت إليها معايير أمن المعلومات الدولية وأوصت بأتباعها.

١- التشفير Encryption

يمثل التشفير أهم الطرق المستخدمة للحفاظ على سرية وسلامة البيانات التي يتم تداولها من خلال عمليات التجارة الإلكترونية، ويشير التشفير إلى عملية تحويل البيانات المكتوبة بطريقة مفهومة بسيطة **Plaint text** إلى شكل لا يمكن فهمه عن طريق عملية ترجمة يمكن عكسها عن طريق استخدام مرسل البيانات برامج معينة لتشفيرها ويقوم بإرسالها للمرسل إليه والذي يستخدم ذات البرامج لفك شفره البيانات وإرجاعها إلى الصيغة العادية المفهومة مرة أخرى.

ويهـــدف التشفير إلى حماية الرسائل المتبادلة بين الشركة وعملاؤها من مخاطر اعتراض الرسائل **Interception** لتوفير الثقة للرسائل المتبادلة للتأكد مـــن أنـــه لو حتى تمكن أي شخص من اعتراض الرسائل فإنه لن يتمكن من قراءتها، ويتم ذلك بتشفير كل رسالة قبل إرسالها وتسمى الرسالة قبل التشفير النص الأصلي **plaintext** وبعد التشفير فإنها تسمى رسالة مشفرة **Ciphertext** ومن خلال فك رموز الشفرة **Decryption** تعود الرسالة مرة أخرى إلى النص الأصلي.

ويتطلب التشفير ما يلي:-

أ- طريقة التشفير **Encryption method** .

ب- مفتاح للشفرة **Encryption key** .

وتعـــتمد طـــرق التشـــفير على ما يسمى بالمفتاح والذي يمثل رقم معين يستخدم مع الدوال الرياضية لتشفير البيانات ولا يمكن فك الشفرة بدون معرفة المفتاح، ويمكن تصنيف طرق التشفير التي تستخدم المفاتيح إلى نوعين هما:-

أ- التشفير باستخدام المفاتيح المتماثلة Symmetric key Encryption:

وهـــو يعـــتمد عـــلى وجود مفتاح واحد سري يستخدمه المرسل لتشفير الـــبيانات. وبعد إرسالها يقوم المرسل إليه والذي يمتلك نفس المفتاح باستخدام ذلك المفتاح لفك الشفرة. وهو أسلوب كفء وفعال ولكنه قد يتعرض لمخاطر سرقة المفتاح والتي تعني مقدرة القراصنة على فك شفرة الرسائل.

ب- التشفير باستخدام المفاتيح غير المتماثلة Asymmetric key Encryption:

فـــي ظـــل هذا النوع من التشفير يوجد مفتاحين لكل شركة، الأول مفتاح خاص **Private key** تحتفظ به بطريقة سرية، والثاني مفتاح عام **Public key** يكـــون مـــتاح لـــلعامة حيث يحصل عليه من يرغب في التعامل مع الشركة.

ويمكـــن تشـــفير البيانات باستخدام أي من المفتاحين. ولا يمكن فك الشفرة إلا باستخدام المفتاح الأخر الخاص بنفس الشركة. فمثلاً عندما يريد أي طرف أن يرسل رسالة إلى الشركة (أ) فإنه سوف يقوم بتشفيرها باستخدام المفتاح العام للشـــركة (أ). وهو ما يضمن أن الشركة (أ) فقط تستطيع فك الشفرة باستخدام مفتاحها الخاص.

أمـــا عـــندما تريد الشركة (أ) أن ترسل رسالة معينة فإنها تقوم بتشفيرها باســـتخدام مفـــتاحها الخـــاص. وعندما ترسلها إلى الطرف المقصود فإن هذا الطـــرف يـــتأكد أن الشـــركة (أ) هي المرسلة إذا ما نجحت عملية فك الشفرة بأستخدام المفتاح العام للشركة (أ). رغماً عن ذلك تعانى تلك الطريقة من عدة عيوب تتمثل فى إذا ما تمكن أحد القراصنة في الحصول على الرسالة المرسلة من الشركة (أ) فإنه يستطيع بسهولة فك شفرتها باستخدام المفتاح العام للشركة (أ). وأحد الأشكال الحديثة للتشفير والذي يعتمد على أسلوب التشفير باستخدام المفاتيح غير المتماثلة هو أسلوب التوقيع الرقمي **Digital Signature** .

وهكـــذا فـــإن كـــل طـــرف يقوم بتشفير الرسائل المرسلة للطرف الآخر باســـتخدام المفتاح العام للطرف الأخر ويقوم بفك شفرة الرسائل الواردة إليه باســـتخدام مفتاحه الخاص. ويتصف هذا الأسلوب بالبطء ولكن أكثر آمناً لأن توزيـــع المفـــتاح العام على العملاء لن يثير مشاكل طالما أن الشركة تحتفظ بمفـــتاحها الخـــاص سرياً. ولهذا يمكن لتحقيق قدر كبير من السرية أن تقوم الشـــركة بـــالجمع بيـــن النظامين المفتاح الخاص والمفتاح العام وذلك بتشفير المفتاح الخاص للشركة باستخدام المفتاح الآخر.

٢- استخدام وسائل تعريف المستخدم User Authentication

ويتم استخدام وسائل تعريف المستخدم لحماية النظام من أخطار التدخل غير الشـــرعي بانتحال صفة شخص مصرح له باستخدام النظام **Impersonation** وقد يصل بالمهاجم إلى إصدار أمر شراء مدعيا أنه الطرف الحقيقي، وتستخدم للحماية من هذه الأخطار وسائل متعددة منها ما يلى :-

أ- كلمات السر Passwords

بالـــرغم من وجود عدد من الطرق الحديثة لتوثيق المستخدم الذي يحاول الدخـــول إلى أنظمـــة معـــلومات الشركة ، مثل التعرف على هوية المستخدم باستخدام بصمات الأصابع وبصمات الصوت ، والكروت الذكية وغيرها، إلا أن اســـتخدام اســـم المستخدم وكلمة المرور التقليدية مازالت هي أكثر الطرق انتشـــارا لـــتحقيق توثيـــق المستخدم. لذلك تهتم الشركات بوضع قواعد رقابة داخـــلية فعالة لتأمين كلمات المرور الخاصة المستخدمين ومنع القراصنة من الاستيلاء عليها. ومن أهم قواعد وممارسات إدارة كلمات المرور ما يلي:

- وضـــع حـــد أدنى لعدد الرموز التي تتكون منها كلمة المرور، حيث كلما زادت عدد الرموز كلما كانت عملية تخمين كلمات المرور اصعب.
- إرشـــاد المســـتخدمين إلى ضـــرورة استخدام كل من الحروف والأرقام والـــرموز الخاصـــة فـــي كلمات المرور الخاصة بهم لصعوبة تخمينها باستخدام برامج الحاسب المعدة لهذا الغرض.
- إجـــبار المســـتخدم على تغيير كلمة المرور الخاصة به دوريا (كل شهر مثلا).

- منع المستخدم من تكرار كلمات المرور، حيث لا بد أن تختلف الكلمات الجديدة عن القديمة.
- توعية المستخدم بضرورة تجنب استخدام كلمات المرور مما يسهل تخمينهاعلى سبيل المثال أسماء الأقارب وتواريخ الميلاد وغيرها.
- توعية المستخدم بضرورة الاحتفاظ بكلمة المرور الخاصة به بطريقة سرية وعدم اطلاع أي شخص عليها أو كتابتها في مكان يمكن الوصول إليه.
- احتفاظ الشركة بالملفات التي تحتوي على كلمات مرور المستخدمين بطريقة مشفرة وتأمينها إلى أقصى درجة ممكنة لمنع استيلاء القراصنة عليها.

ب- التعريف باستخدام الخصائص البيولوجية Biometrics Authentication

وذلك بالاعتماد على الصفات البيولوجية لشخص المستخدم مثل طول الجسم أو بصمة الإصبع أو بصمة الصوت ، وتعتبر هذه الوسيلة من الوسائل الجيدة للتعريف لأن هناك استحالة في قهرها .

وتستخدم وسائل التعريف باستخدام طريقتين أولهما طريقة التعريف مرة واحدة **One Time Authentication**،أو طريقة التعريف رسالة رسالة مع استخدام التوقيعات الرقمية **Message by Message Authentication with Digital Signatures**.

جـ- التوقيعات الرقمية والإلكترونية Digital and Electronic Signatures

تستخدم التوقيعات الإلكترونية مفاتيح الشفرة لعمل توقيعات سرية لا يمكن إنكارها.

وقد أصدر الكونجرس الأمريكي في سنة ٢٠٠٠ قانون التوقيعات الإلكترونية الذي يعطي هذه التوقيعات نفس الموقع القانوني للتوقيعات.

د- الشهادات الرقمية Digital Certificates

والشهادات الرقمية شهادات تؤكد للشركة من طرف ثالث ليس من المستخدم نفسه أن المفتاح العام الذي أرسله للشركة هو مفتاح للطرف الحقيقي في التعامل ، ولتطبيق هذا النظام تقوم أطراف ذات ثقة تسمى **Certificate Authorities (CAs)** بإصدار هذه الشهادات الرقمية التي تؤكد اسم الطرف الحقيقي للمستخدم ومفتاحه العام ، وتستخدم الشركة هذه الشهادات الرقمية للتحقق من جدية اتصالات العملاء وصحة مفتاح الشفرة العام لكل منهم. ورغم أهمية هذه الشهادات الرقمية إلا أنها لازالت بحاجة إلى تنظيم من قبل هيئة أو جهة حكومية تراقب الجهة التي تصدر هذه الشهادات وتنظم عملها بما يوفر الثقة للمتعاملين بها، وفي ظل غياب مثل هذا التنظيم فقد وجدت العديد من الجهات التي تنتج هذه الشهادات ولكل منها مستوى مختلف من الضمان تبدأ من الشهادة بأن طرف ماله بريد إلكتروني مما قد يخدع بعض المستخدمين، وأخيرا فإن هذا النظام يحتاج إلى بنية أساسية لحفظ مفاتيح التشفير الخاصة وإدارة هذا النظام **Public Key Infrastructure**.

٣- تطوير سياسات أمن المعلومات Security Policies Development

رغم أن أمن المعلومات يقوم أساسا على الوسائل الفنية أو التكنولوجية إلا أنه لا يجب إغفال أهمية النواحي والجوانب الإدارية عند تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية على أمن المعلومات.

وتشـــمل النواحي الإدارية للأمن كل من السياسات والإجراءات والتدريب ومســـاءلة الأفـــراد. والخطوة الأولى لتصميم أنظمة الرقابة الداخلية على أمن المعلومات هي وضع خطة أمن المعلومات الرئيسية وفقا للخطوات التالية:

أ- تحديـــد احـــتياجات أمن المعلومات بالنسبة للشركة، والنابعة من احتياجات الأعمال **Business Requirements**. وتحدد تلك الاحتياجات فريق عمل مكون مـــن أفـــراد من مختلف مجالات النشاط بالشركة ويتم تحديد الاحتياجات عن طريق الإجابة عن أسئلة مثل:

- مـــا هي الخدمات التي تحتاجها الشركة وكيف يمكن مقابلة هذه الخدمات بطـــريقة آمنة ومثال ذلك إذا كانت الشركة تستخدم حاسب رئيسي متصل بالويب **Web Server** فإنها سوف تحتاج لتأمين بروتوكولات الاتصال عبر الإنترنت مثل **HTTP** .
- إلى أي مـــدى يعـــتمد الموظفين على الإنترنت وما هي خدمات الإنترنت الـــتي يحـــتاجونها ؟ ومثال ذلك الاعتماد المكثف على البريد الإلكتروني والذى يحتاج الى استخدام وسائل لتأمينه مثل **(S/MIME)** .
- هل يحتاج الموظفين الدخول إلى شبكة الويب ؟
- هل يتم الاتصال بالعملاء وتدعيمهم عن طريق الإنترنت ؟

ويلاحظ أنه كلما ازدادت الخدمات التي يعتمد عليها موظفي الشركة كلما ازدادت صعوبة تحقيق أمن المعلومات .

ب – الخطوة الثانية: هي تصنيف وترتيب مخاطر أمن المعلومات التي تواجه الشركة حسب أهميتها وأولوياتها .

جـــــ– وضع سياسة أمن المعلومات الأساسية Root Security Policy والتي سوف يعتمد عليها لصياغة سياسات أمن المعلومات التفصيلية بعد ذلك.

وتشتمل سياسة الأمن الأساسية على تحديد ما يلي:

- دليل تصميم الأمن Security Architecture Guide .
- إجراءات الاستجابة للأحداث الأمنية Incident-response Procedures .
- سياسات الاستخدام المقبول Acceptable Use Polices .
- إجراءات إدارة النظام System Administration Procedures .
- إجراءات إدارية أخرى Other Management Procedures .

كذلـــك يجب أيضا تحديد الأدوار والمسئوليات لكل فرد بالشركة فيما يخص أمـــن المعلومات،ثم يجب اتباع وسائل وإجراءات الأمن، أيضا يجب تدريبهم على كيفية التصرف في حالة وقوع أحداث أمنية (مثل اختراق أنظمة معلومات الشركة أو تدمير بعض البيانات). فضلا عن ذلك فإنه يجب وضع مقاييس وطرق لمتابعة أداء الأفراد وتقييمها في مجال أمن المعلومات بغرض محاسبتهم.

٤– الحماية من الفيروسات Virus Protection

أشهر طرق الوقاية من الفيروسات هي :

أ– اســـتخدام الـــبرامج المضادة للفيروسات (برامج الكشف عن الفيروسات) والـــتي تقـــوم بعمـــل فحص دوري لنظام الحاسب بحثا عن أشهر أنواع الفيروسات باستخدام ما يعرف بـــ Virus Signature " توقيع الفيروس " وأيضـــا عن طريق مراقبة السلوك غير المألوف للبرامج Uncommon Virus Behavior.

ب- توقيع الفيروس هو مجموعة من الـ **bytes** التي تكون موجودة في الملفات التي يصيبها الفيروس المعين. وهناك تحد مستمر بين القراصنة ومطوري الفيروسات وبين مطوري برامج الكشف عنها والذين يحاولون تحليل الفيروسات الجديدة باستمرار والتوصل إلى "توقيع الفيروس" الخاص بكل منها لتضمينه في برامجهم .

ج- أيضا من ضمن السبل الهامة لتقليل أخطار الإصابة بفيروسات الحاسب: تقليل الدخول على الإنترنت، ونقل الملفات **File Transfer** واستخدام البريد الإلكتروني واستخدام الأقراص المرنة أو المدمجة إلى أقل حد ممكن. حيث يقتصر استخدام تلك الأشياء السابقة على الاستخدامات الضرورية لأداء الأعمال. كما يتم التعامل فقط مع المصادر المعروفة والموثوق فيها. وأيضاً استعمال برامج الكشف عن الفيروسات للكشف على أي ملف قبل استخدامه.

٥- جدران النار للحماية الأمنية Firewalls

بجانب عمليات الرقابة التي تتم على مستوى نظام أو شبكة الحاسب الداخلي للشركة، يجب أن تتم رقابة الاتصالات أو العمليات التي تتم بين الشبكة الداخلية وبين الخارج (الإنترنت) وهو ما يعرف بحماية محيط الشبكة.

والجدران النارية هي أدوات تقع على طرف شبكة الإنترنت الخاصة بالشركة تعمل كمنفذ للإنترنت ، وقد ظهرت لأول مرة عام ١٩٨٠ وتطورت استخداماتها ولازالت تتطور حتى اليوم بهدف تحقيق الرقابة على تدفق المعلومات من وإلى الشبكة ، وتقوم الجدران النارية بالمهام التالية :

١- تأمين الإدخال إلى الشبكة .

٢- الرقابة على كل الروابط والتدفقات من وإلى الشبكة .

٣- تـنقية وفلـترة البيانات الداخلة والخارجة طبقا لقواعد ومعايير معدة من قبل.

٤- تعريف المستخدمين والتحقق من هويتهم.

٥- الـتأكد مـن أن التطبيقات والاستخدامات التي يحملها محتوى الرسائل المتبادلة هو استخدامات مسموح بها.

٦- مراقبة أنشطة الشبكة وإبلاغ الأشخاص المسئولين عند حدوث أي أحداث طارئة وغير مرغوبة.

وتوجد عدة أنواع من الجدران النارية هي :-

أ- جدران الحماية بالفلترة **Ket Filtering Firewalls** .

ب- جدران الحماية للتطبيقات الاستخدامات **Application Firewalls** وهي التي لا تسمح لأي رسالة بالمرور إلا بعد فحص كافة البيانات على جزء معين من الرسالة والتي تتضمن محتوى الرسالة بالتفصيل وتسمى هذه الجدران بالبرامج الوسيطة **Proxy Systems**، حيث تقرأ هذه البرامج وتفحص التفاصيل عـلى أي محاولـة للاتصـال ولا تكتفي بعنوان الرسالة فقط مثل النوع السابق، ولذلك فإنه بسبب اهتمامها بالتفاصيل فهي تكون أبطأ من سابقتها.

ج- جـدران الحماية التي تقوم بالفحص **Stateful Packet Inspection Fire Walls**.

د- نظم جدران الحماية للبرمجيات الوسيطة التوافقية .

هـ- الشبكات الافتراضية الخاصة **Virtual private networks** وهي أحدث اسـتخدامات جدران الحماية وهي وسائل مؤقتة وآمنة للاتصال من خلال

شبكة الإنترنت العامة وتتميز بالسرعة وتحقيق وفورات تكاليفية عند استخدامها، وتقوم بأداء وظائف عديدة منها التعريف بالمستخدم وإجراء عمليات التشفير ومراجعتها ومراقبة الدخول للشبكة وتراقب محتويات الرسائل وتعطي إنذار في حالة وجود أمور غير عادية .

٦- مراجعة الأمن Security Audit

من الأدوات الهامة في تحقيق أمن المعلومات القيام بمراجعة دورية لنظم الرقابة الداخلية على أمن المعلومات التي تطبقها الشركة بغرض الكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على تلافي الأخيرة وعلاجها. وهذه المراجعة قد يقوم بها أفراد من إدارة المراجعة الداخلية بالمنظمة أو مراجعون مهنيون من خارجها ممن لديهم خبرة في مجال أمن معلومات شبكات الحاسب.

وتتم هذه المراجعة وفقاً لخطة محددة مسبقاً ومصممة خصيصاً للشركة محل المراجعة، وغالباً ما تتضمن تلك المراجعة قيام فرق من الخبراء بمحاولة اختراق الشبكات الخاصة بالشركة عن طريق محاكاة القراصنة ومحاولة الكشف عن نقاط الضعف أو الثغرات في تلك الشبكات، وهو ما يعرف بالقرصنة الأخلاقية **Ethical Hacking** وأيضاً يوجد عدد من برامج الحاسب التي تفحص شبكة الحاسب وتحاول اكتشاف الثغرات الموجودة بها.

وبعد انتهاء المراجعة يجب أن يقدم فريق المراجعة تقريراً فنياً مفصلاً يوضح:

١. موجز لعملية المراجعة التي تم القيام بها.

٢. سياسات وإجراءات الأمن التي وضعتها الشركة.

٣. الوضـــع الفعلي لسياسات وإجراءات الأمن المطبقة والذي تم الكشف عنه عن طريق القيام بالمراجعة.

٤. الاخـــتلافات بيـــن السياسات الموضوعة وواقع التطبيق الفعلي وأهم نقاط الضعف التي تم الكشف عنها.

٥. توصــــيات لـــتلافي نقـــاط الضـــعف الـــتي تـــم الكشف عنها، والوسائل والإجراءات اللازمة لتلافيها.

١١/٤/٤ مراجعة نظم أمن المعلومات

يمكـــن لـــلمراجع أن يقوم بمراجعة الأمن والحماية للمعلومات بالحصول على إجابة على الأسئلة التي تتضمنها القائمة التالية :

١ - تأكيد مسئولية الإدارة عن الأمن .

- هل هناك سياسة لأمن المعلومات مكتوبة ومعتمدة من الإدارة العليا ؟
- هل هناك عملية مستمرة لتنفيذ تلك السياسة ؟
- هل تقدم الإدارة دائما خطة للأمن وبرنامج لتنفيذها ؟
- هل هناك سياسة واضحة للإدارة للاتصالات الخارجية عبر الإنترنت ؟
- هل هناك تفهم من جانب المستويات الإدارية المختلفة لهذه الخطة ؟
- هـــل هـــناك خطة لتدريب العاملين على أمن المعلومات وخاصة العاملين الجدد ؟
- هل يتم اختبار الأفراد الجدد والاستعلام عنهم والسؤال عما إذا كان لهم أي سوابق تتعلق بانتهاك أمن المعلومات ؟
- هل يتم تدريب العاملين على خطة أمن المعلومات ؟

- هل يتم تحديد الأشخاص الرئيسي المصرح لهم بالتعامل مع النظام ؟
- هل يحاط العاملون علماً بأخطار انتهاك نظام أمن المعلومات ؟
- هل تتخذ أي احتياطات عند ترك بعض الأفراد للعمل بخصوص ما لديهم من أسرار ؟
- هل هناك اتفاقات أو عقود مع أطراف أخرى بخصوص أمن المعلومات ؟
- **هل تتخذ أي احتياطات عند ترك بعض الأفراد للعمل بخصوص ما لديهم من أسرار ؟**
- **هل هناك اتفاقات أو عقود مع أطراف أخرى بخصوص أمن المعلومات ؟**

٢- المعلومات :

- **هل هناك تبويب للمعلومات بخصوص درجة سريتها ؟**
- **هل يتم تشفير المعلومات السرية الجساسة ؟**

٣- أمن النظم والبرامج والأجهزة :

- هل هناك برامج تنفذها الشركة لتحقيق أمن المعلومات ؟
- هل يتم مراجعة وإعادة النظر في إجراءات الأمن داخل نظام التشغيل ؟
- هل هناك خطط لتغيير إجراءات الأمن عندما يتم انتهاكها ؟
- هل يتم توثيق إجراءات وخطط الأمن ؟
- هل يتم شراء برامج للأمن بصفة مستمرة وعندما تدعو الحاجة لذلك ؟
- هل يتم تحديد الأشخاص المصرح لهم باستخدام أدوات النظام ؟
- هل يتم استخدام برامج مقاومة الفيروسات ؟
- هـل هـناك رقابـة عـلى البرامج التي يتم تحميلها من الشبكة الواسعة الانتشار؟

- هــل هــناك تصــريح للمستخدمين بنسخ البرامج واستخدامها في أجهزة أخرى؟
- هل هناك نظام لتحميل البرامج الجديدة ؟
- هل يتم حفظ نسخ من البرامج الحساسة في أماكن احتياطية ؟
- هل يتم الحصول على البرامج من مصادر موثوق بها ؟
- هــل هناك سياسة موثقة وإرشادات للأمن عند استخدام أجهزة جديدة وهل يقوم المورد بتصميم خطة أمن الأجهزة أم تقوم بها الشركة ؟
- هل يتم اختبار إجراءات الأمن قبل إدخال الأجهزة الجديدة للعمل ؟

٤- التوثيق :

- هل يتم توثيق سياسة الإدارة بخصوص أمن المعلومات ؟
- هل يوجد كتيب لأمن المعلومات ؟
- هل يتم توثيق إجراءات النظم ؟
- هل هناك مستندات لوصف الأجهزة والبرامج والتطبيقات والاتصالات ؟
- هل يتم تحديث هذه المستندات ؟
- هل هناك قواعد مكتوبة لتحديد المسئولين والسلطة لكل فرد في النظام ؟
- هل تحفظ مستندات النظم في مكان آمن ؟
- هل هناك قيود وتنظيم لعملية الإضافة لهذه المستندات ؟

٥- التعريف والتوثيق :

- هــل لدى الشركة نظام للتعريف والمصداقية ورأي المستخدمين ومصادر المعلومات ؟

- هــل الـنظام يقوم على شئ تعرفه وشئ تملكه ادارة الشركة بمعنى هل الشركة وإدارتها لديها معرفة تامة بنظم التعريف والموثوقية أم أنها تعتمد على طرف ثالث ؟
- هل يشتمل النظام على وسائل إنذار ؟
- هل يشتمل النظام على رقابة على المدخلات للعام ؟
- هل يتم الاعتماد على كلمات السر ؟
- هل هناك قواعد لتغيير كلمات السر ؟
- هل الشركة تقوم بإغلاق حساب أي عميل إذا تم تغيير كلمة السر أو بقى الحساب فترة طويلة دون حركة ؟
- هل يتم تشفير كلمات السر ؟
- هل هناك خطة لتشفير الرسائل المتبادلة ؟
- هل هناك تحديد لمسئولية استخدام طريقة ومفتاح الشفرة ؟
- هل هناك خطة لاختبار الجدران النارية المستخدمة ؟
- هل يعاد النظر في الجدران النارية المستخدمة طبقاً لكل تطور فيها ؟
- هل تحصل الشركة على شهادات رقمية من طرف ثالث لضمان مصداقية موثوقية مفاتيح الشفرة العامة العملاء ؟
- هل هناك خطة لحفظ ملفات المبيعات والعملاء الاحتياطية في مكان بديل لموقع الشركة ؟
- هل يستخدم نظام لتشفير الملفات الاحتياطية ؟

ولاشــك ان العناصر السابقة ما هي إلا مرشد عام حول حصول المراجع على معلومات عن نظام أمن المعلومات الخاص بالشركة واكتشاف أي ثغرات

فـــي تقدير مخاطر المعلومات ولكن للمراجع أن يقوم بمحاولة اختراق النظام باســتخدام التكــنولوجيا الملائمـــة لمعــرفة رد فعــل نظام الشركة ضد هذه المحاولات. وليس من شك في أن قيام المراجع بمراجعة أمن معلومات الشركة يتطــلب منه بالدرجة الأولى أن يكون على دراية تامة بتكنولوجيا المعلومات الذي تستخدمه الشركة. وفي حالة عدم توفر مثل هذه الدراية لدى المراجع فإنه يمكنه الاستعانة بآراء الخبراء طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

١١/٥ طبيعة وحتمية ومبادئ ومعايير خدمات إضفاء الثقة في الويب

The Nature Necessity, principles and criteria of Web Trust Services

١١/٥/١ أهمية الرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الألكترونية

عــلى الرغم من أن الزيادة الكبيرة في أعداد الأفراد المستخدمة لشبكة المعــلومات الدولية على مستوى العالم، إلا أن تلك الزيادة لا تتناسب إطلاقا مع عمــليات الشــراء والبيع التي يقوم بها الأفراد عبر شبكة الأنترنت ويقاس ذلك بوجود فجوة واضحة فيما بين التزايد الكبير في أعداد الأفراد المستخدمة لشبكة المعــلومات الدوليـــة ومدى الإحجام عن الشراء عبر تلك الشبكة، ويرجع ذلك بصفة رئيسية إلى إنخفاض الثقة في المعاملات التجارية الألكترونية وإجراءاتها بالإضـــافة إلى انخفاض الثقة في امكانية تأمين المعلومات الخاصة بالعملاء وقد ترتب على ذلك زيادة الطلب على خدمة جديدة من خدمات التأكيد Assurance Services وهى تتمثل خدمة إضفاء الثقة على المواقع بشبكة الأنترنت والتي من شــأنها الإجابـــة عـــلى عديد من الأستفسارات التي يمكن أن تعبر عن فقد ثقة مستخدموا المواقع في التعامل عبر شبكة المعلومات الدولية والتي خلقت الطلب على خدمات الثقة على المواقع على الشبكة ولعل أبرزها ما يلي:-

١- مـدى تمـثيل الموقع الذي يتم التعامل من خلاله عبر شبكة المعلومات الدوليـة لشـركة موجـودة وقائمة بالفعل ، وليس مجرد واجهة تستخدم للحصول على بيانات العملاء الخاصة لاستغلالها بطريقة غير قانونية .

٢- مـدى أمان عملية أرسال معلومات عن البنك الخاص لمستخدمي الموقع أو بطاقات الأئتمان الخاصة بهم .

٣- مـدى حدود أستخدام المعلومات الشخصية المقدمة من مستخدمي الشبكة لـلمواقع التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية ، وما هو الضمان لمدى توفير الموقع للإجراءات الرقابية اللازمة لحماية البيانات الخاصة بالعملاء وعـدم قيـام الموقـع ذاتـه بأستخدام البيانات خارج حدود أتمام العملية التجارية .

٤- مـدى الأسـتجابة الفورية إلى طلبات مستخدمي الموقع ، ومدى الوفاء بطلـباتهم الفعـلية وتوصيلها في الوقت الملائم المتفق عليه ، وفقاً للسعر المتفق عليه .

٥- مدى امكانية أسترداد أموال مستخدمي الموقع في حالة إلغاء الأتفاق على ورود الطلبية ومدى الملائمة الزمنية للأسترداد .

٦- مدى أمكانية ألتزام الشركات أصحاب المواقع في توفير قطع غيار المنتج وخدمات الصيانة والضمان اللازمة ووفقاً لما قامت بالإعلان عنه بالفعل.

فالتجارة الألكترونيـة **Electronic Commerce** تتضمن أفراد وتنظيمات يقومون بأداء صفقات أعمال ومعاملات مالية، بدون توثيق أو مستندات ورقية بأسـتخدام الحاسب الألكتروني وشبكات أعمال ذات اتصالات سلكية ويتضمن ذلك معاملات باستخدام نظم تبادل البيانات الكترونيا **Electronic Data Interchange**

(EDI)، حيـــث تكون هناك عقود رسمية بين الأطراف ذات الصلة بالإضافة الى المحال ومشروعات من خلال شبكة الأنترنت **Internet** أو الشبكة الواسعة العالمية **World Wide Web**، حيث لا يكون لدى الأطراف علاقة تعاقدية موجودة مسبقا.

وبســـبب المخاطــر التي تتعرض لها معاملات التجارة الألكترونية التي ترتكـــز بصـــفة أساســـية عـــلى التـــبادل الألكتروني للبيانات ، ولاسيما تلك المعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت، يتعين أن تعمل أنظمة الرقابة الداخلية لأنشـــطة الـــتجارة الألكترونية على تحقيق هدف توفير الثقة للمتعاملين بتلك النوعية من التجارة في نظم المعلومات **Sys Trust**، والتي تعتمد عليها المنشأة في مزاولة أنشطة التجارة الألكترونية، وأيضا الثقة في مواقع شبكة الأنترنت **Web Trust** التي يتم من خلالها ممارسة التجارة الألكترونية.

وتعـــني الثقة في النظام إضفاء التأكيد لكل من الإدارة والعملاء والموردين والمـــلاك والهيئات الحكومية والجهات الأخرى المعنية على أن نظام المعلومات الألكـــتروني موثوق فيه وأنه يتضمن كافة الأساليب الرقابية التي تضمن أن كل عمـــلية إرســـال للبيانات تتم بشكل وثيق وتحقق تأكيد الشمول، كما أنها تخضع للفحص كما انها للأستلام بصورة آلية، وأنه يتضمن كافة الأساليب التي تساعد عـــلى اكتشاف الاخطاء في الوقت المناسب، كما أنه يشتمل على كافة إجراءات التصـــحيح الفوري للأخطاء، فضلا عن أنه يتضمن المعايير التي تضمن توفير معلومات دقيقة موثوق منها وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب لكل من الإدارة أو للأطـــراف الخارجية التي يعتمدون على النظام في أمدادهم بتلك المعلومات والذين يمكن أن يلحق بهم الضرر في حالة فشل النظام في تحقيق ذلك.

وقـد اسـتحدث كـل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA والكندي CICA خدمات مهنية جديدة هي خدمة الثقة في النظام System Trust وخدمة الثقة في مواقع الشبكة Web Trust، وتلك الخدمات تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية المرخص لها من قبل كل من المجمعين .

حيـث يقـوم المراجع الخارجي المؤهل عند أداء خدمة إضفاء الثقة في النظام Sys Trust وإصدار تقرير عن تلك العملية بتقديم تأكيد معقول يشير فيه إلى مدى الثقة في النظم الماليثة الالكترونية والأعتماد عليها وأن هناك امكانية لتشـغيله دون وجـود عيوب أو أخطاء أو فشل مادي خلال فترة محددة من الوقت وفي بيئة معينة.

بيـنما يقـوم المـراجع الخارجي المؤهل عند أداء خدمة إضفاء الثقة في الشـبكة Web Trust بتقييم المواقع التجارية التي تمارس من خلالها أنشطة التجارة الألكترونية بهدف تحديد ما إذا كانت تلك الممارسات وأساليب الرقابة المتبعة تـتفق مع مبادئ ومعايير الثقة في المواقع الخاصة بالتجارة الألكترونية، على أن يقدم المراجع نتيجة الفحص في صورة ختم الثقة Web Trust يرفق به تقرير الفاحص يتضمن قواعد رقابية تتفق مع المبادئ والمعايير الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين، عـلى أن ينشـر التقرير عبر الشبكة بحيث يمكن لمستخدمي الموقع الأطلاع عليه.

ولأغـراض تفعيل تلك الخدمات أصدر المجمعين قائمتين تتضمن الأولى مبادئ ومعايير الثقة في النظم والثانية تتضمن مبادئ ومعايير الثقة في مواقع الشبكة.

وتتضمن تلك القائمتين مجموعة من المبادئ والمعايير التي يمكن اعتبارها بمـــثابة إطار متكامل للرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الألكترونية ، والتي ينبغي على المراجع أن يتحقق من توافرها.

وتتمـــثل أهداف الرقابة الداخلية لنظم التجارة الألكترونية في تحقيق الثقة في نظام معلومات التجارة الألكترونية والذى يمكن أن يتحقق من خلال توافر أساليب رقابية على النظام بحيث تحقق الأهداف التالية :

- توافـــر النظام **Availability** وضمان استمراريته في العمل بكفاءة وتوفير المعـــلومات الـــتي تـــتفق مع الأهداف المرجوة التي من أجلها تم تصميم النظام.
- أمن النظام وحمايته **Security**: حيث يتم رقابة النظام من الوصول المادي والمنطقي غير المصرح به والذي يمكن أن يؤدي إلى سرقة موارد النظام أو تخزيـــنه وأفســـاد عناصـــره أو ســـوء أستخدام البرامج والأجهزة أو الأستخدام غير المصرح به للبيانات الخاصة بالنظام.
- تكـــامل النظام **Integrity**: أي ضمان تكامل عمليات التشغيل داخل النظام بالشـــكل الـــذي يؤدي إلى الوصول للمعلومات بشكل دقيق ومكتمل وفي التوقيت المناسب.
- القابلية للصيانة **Maintainability**: أي ضمان صيانة النظام وتحديثه كلما دعـــت الضـــرورة بالشـــكل الذي يضمن استمراره في تحقيق الأهداف السابقة.

١١/٥/٢ تطور أهداف وخدمات إضفاء الثقة في المواقع عبرشبكات الأنترنت

هناك ثلاثة أنواع عامة من المخاطر المرتبطة بالتجارة الألكترونية **The Risks of Electronic Commerce** هي مخاطر تطبيقات الأعمال **Business Practices** مخـــاطر ســـلامة الصفقة أو العمـــلية **Transaction integrity** بالإضافة إلى مخاطر حماية المعلومات **information protection**.

وحيث أن التجارة من خلال شبكة الأنترنت قد تتضمن معاملات وصفقات بيـــن الأطراف التي لا تعرف بعضها البعض، فقد يتبادر سؤال هام جداً كيف يمكن للمستهلك أن يعرف أن المنشأة وراء صفحة شبكة الأنترنت حقيقية ؟ في كـــلمات أخرى كيف يمكن للمستهلك أن يكون متأكداً من المنشأة تتبع تطبيقات جيـــدة للأعمـــال وأن المســـتهلكين لـــن يتم تضليلهم ؟ ، وبالمثل كيف يمكن للمســـتهلك أن يكون لديه تأكيد بأن المعاملات أو الصفقات الألكترونية لن يتم تغييرها أو فقدها أو تكرارها أو تشغيلها بطريقة غير صحيحة ؟ ، وكيف يمكن للمســـتهلك أن يكون متأكداً من حماية سرية وخصوصية المعلومات ؟. وبينما يكون من السهولة نسبياً أقامة صفحة في أحد مواقع شبكة الأنترنت، فإن تحديد إجـــراءات رقابة داخلية قوية للأمن يمكن أن يكون معقداً وذو تكلفة مرتفعة. وكنـــتيجة لتلك المخاطر فإن المستهلك يكون لديه مخاوف منطقية من سلامة وســـرية الصـــفقة. ولذلك يمكن للمحاسب والمراجع القانوني باعتباره شخص موضوعي كطرف ثالث أن يقدم خدمة تأكيد للعملاء بخصوص تلك المخاطر.

فنتيجة لأنخفاض درجة الثقة في المعاملات التي تتم عبر شبكة المعلومات الألكـــترونية نـــتيجة انخفاض درجة الثقة في المواقع التجارية ذاتها من حيث إجـــراءاتها المتبعة لأتمام المعاملات التجارية ومدى حماية المعلومات السرية

للعملاء ودرجة خصوصيتها، فقد أهتم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والمجمـــع الكندي للمحاسبين القانويين CICA بتطوير خدمة جديدة يؤديهـــا المراجع الخارجي لإضفاء الثقة على المعاملات التجارية عبر شبكة المعـــلومات الدوليـــة وهـــي مـــا يطلق عليها خدمة إضافة الثقة على المواقع التجارية أو شبكة الأنترنت Web Trust وقد أظهرت تلك الخدمة في سبتمبر عام ١٩٩٧ في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا ثم أنتشرت بعد ذلك في انجلترا وفرنسا وأستراليا.

وتعتمد تلك الخدمة على أساس قيام المراجع الخارجي المؤهل لتلك الخدمة باختبار الموقع عبر شبكة المعلومات الدولية في ضوء ألتزامه بمبادئ ومعايير خدمـــة الثقة في الشبكة، وفي ضوء ذلك تحصل الشركة صاحبة الموقع على ختم الثقة في الموقع التجاري Web Trust Seal.

ويظهر ذلك الختم أعلى الموقع التجاري بشكل مميز بحيث إذا ضغط عليه العميـــل يظهر تقرير المراجع ا لخارجي عن ذلك الموقع وأي المبادئ التي تم الألتزام بها ، وأعتمادا على الأدراك العام . فان المراجع الخارجي تتوافر فيه الأستقلال والموضوعية وهو يقدم خدمة المراجعة للتحقق من مصداقية وعدالة البيانات سواء أكانت مالية وغيرها ، وبالتالي سوف يتعامل العملاء بثقة أكبر فـــي المواقـــع التي تضع ختم الثقة في الموقع التجاري ، مما يساعد على نمو المعاملات التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية .

وهناك عديد من الهيئات والجهات التي تقوم بتقديم خدمة أضفاء الثقة على المواقـــع التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية ولعل أبرز تلك الخدمات فيما يلي:-

- التحقق من قيام الموقع بحماية وتأمين البيانات الخاصة بالبطاقات الائتمانية للعملاء (شركة **Secure Electronic Transaction**).
- التحقق من أن الموقع التجاري يمثل شركة موجودة بالفعل، فضلاً عن قدره الموقع على أستقبال وأستخدام البيانات الخاصة بالعملاء بصورة آمنة (شركة **Verisgn**).
- التحقق من الوجود الفعلي للشركة، ومدى سلامة الإجراءات الخاصة بالمعاملات التجارية ومدى سلامة المعاملات التجارية ذاتها (**Better Business Bureau**).
- التحقق من أن المعلومات الخاصة بالعملاء سوف تستخدم في حدود عمليات البيع والشراء وسوف توفر لها الخصوصية الكاملة (شركة **Truste**).
- التحقق من أن الموقع يلتزم بمبادئ ومعايير الأمن الخاصة بتلك الشركة لتأمين المواقع مثل وجود إجراءات محددة للتعامل مع الثغرات الأمنية في المواقع، ووجود إجراءات محددة لحماية الموقع من المستخدمين غير المصرح لهم، حيث تركز تلك الخدمة على العنصر الفني التقني الخاص بالمواقع التجارية.

ثم ظهرت خدمة إضفاء الثقة على المواقع **Web Trust** المقدمة عن طريق المحاسب والمراجع القانوني، وتتميز عن كافة الخدمات السابقة بما يلي:-

١- أن خدمة إضفاء الثقة في المواقع على الشبكة تتميز بأنها تتضمن كافة الخدمات السابقة مرة واحدة .

٢- يتم أداء خدمة إضفاء الثقة عن طريق مراجع خارجي مستقل مؤهل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

٣- ختم الثقة في المواقع على الشبكة لا يتم اعطاءه للموقع إلا إذا قام المراجع الخارجي المؤهل بأداء سلسلة أختبارات مناسبة تفيد ألتزام الموقع بالمبادئ والمعايير المرتبطة بتلك الخدمة على النقيض من خدمة شركة Trust التي تفيد أعطاء الختم للموقع على أساس المعلومات التي يقدمها الموقع عن نفسه وبعض الاختبارات التي يقوم بها مقدمة الخدمة[١].

٤- يتم أداء أختبارات خدمة إضفاء الثقة على الموقع ثلاثة شهور.

تساعد خدمة إضفاء الثقة على الموقع التجاري بواسطة المراجعين الخارجيين المؤهلين عن طريق مجمعي المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندي على تدعيم خدمات إضفاء الثقة التي تقدمها الشركات المتخصصة في بناء المواقع التجارية وتأمينها والتحقق من أن تلك المواقع تتعلق بشركات موجودة بالفعل، وانها قادرة على أستقبال وأستخدام المعلومات الخاصة

---

[١] أبرز الجهات والهيئات التي تقدم خدمات تأمين المواقع Web Assurance Services هي ما يلي:

١. ختم شركة BBB online
يمنح للمواقع الملتزمة بمبادئ ومعايير الشركة المرتبطة بضمان سلامة إجراءات وممارسات المعاملات التجارية عبر الموقع.

٢. ختم شركة Truste
يمنح للمواقع الملتزمة بمبادئ ومعايير الشركة المتعلقة بتأمين خصوصية إصدار الموقع.

٣. ختم شركة NCSA
يمنح للمواقع الملتزمة بمعايير الشركة المرتبطة بعنصر أمن المواقع.

بالعملاء بطريقة أمنة عبر شبكة المعلومات الدولية، ولفعالية أداء تلك الخدمات يتعين توفير المقومات التالية:-

١. ضـــرورة إلــتزام الموقع التجاري بمبادئ ومعايير خدمة إضفاء الثقة في المواقـــع المعــتمدة عـــن طريق المجمعين الأمريكي والكندي للمحاسبين القانونيين .
٢. ضـــرورة وجود شركة متخصصة تكون مسئولة عن وضع ختم للثقة في الموقع التجاري ، بحيث إذا قام الزائر للموقع بالضغط بمؤشر الفأرة على ذلك الختم فإنها تقوم بتوصيل تقرير المراجع عن الموقع لذلك المستخدم .
٣. قيام مراجع خارجي مؤهل بإعداد تقرير عن الموقع التجاري يفيد إلتزامه بمـــبادئ ومعايير خدمة تأكيد الثقة في الموقع والقيام بتلك الأختبارات كل ثلاثة شهور لتجديد ذلك الختم .
٤. إن الغرض من أستخدام الشركة المتخصصة يكمن في توفير الحماية ضد الأختبارات غير المصرح بها أو النسخ لختم الثقة في الموقع التجاري كل فـــترة دوريـــة بغرض البحث عن أي مواقع تجارية أو غير تجارية تقوم بعـــرض ذلك الختم ، ومقارنة تلك المواقع المسجلة لديها والحاصلة على ذلـــك الخـــتم بالفعل للتعرف على أي موقع قام بنسخ أو تقليد ذلك الختم لأتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة ضده .

وحـــتى يقـــوم المـــراجع فـــي سبيل تأدية خدمة إضفاء الثقة على الموقع التجاري بشبكة الأنترنت **Web Trust** فانه يقوم بأداء أختبارات تهدف إلى التحقق من:

١. أن الموقع يمثل شركة موجودة بالفعل .

٢. أن الموقـــع لديـــه إجراءات دقيقة وكاملة لتنفيذ المعاملات التجارية مع العملاء بشكل سليم .

٣. أن الموقـــع يحترم خصوصية البيانات الخاصة بالعميل، حيث يتم توفير حماية كاملة لما حصل عليه من بيانات حيث لا يتم استخدام تلك البيانات إلا في حدود إتمام العملية .

وفـــي حالة إلتزام الموقع التجاري بالمبادئ التي تحددها تلك الخدمة فإن ذلك الموقع يحصل على ختم الثقة الذي يعرض في أعلى الموقع، حيث يوضح الخـــتم أن الموقع قد تم مراجعته عن طريق مراجع خارجي مؤهل ، وبالتالي فهو موقع آمن للعملاء لتنفيذ عمليات الشراء والبيع .

ويـــتعين أن يـــتم تجديد الأختبارات المرتبطة بالموقع التجاري كل ثلاثة شهور حتى يظل الموقع محتفظا بختم الثقة في الموقع التجاري .

إن طـــريقة أداء المعـــاملات عـــبر شبكة المعلومات الدولية سوف تفتح لـــلمراجعين الخـــارجيين فرصا جديدة لتوسيع نطاق خدماتهم إلى تقديم خدمة إضـــفاء الـــثقة عـــلى المواقع التجارية. وتقديم خدمة تأكيد على آمن المواقع لأمكانيـــة حصـــولها عـــلى ختم الثقة في الموقع التجاري. وبالتالي فيجب أن يكتسب المراجعين معارف جديدة تتعلق بكيفية تنفيذ وتأمين العمليات التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية .

فعلى سبيل المثال حتى يتحقق المراجع من آمن البيانات الخاصة بالعملاء يتعين عليه أن يتعرف على المكونات المادية والبرامج المستخدمة للحماية من الفيروسات ومخترقي المواقع أو أي شكل أخر من الأستخدام غير المصرح به للبيانات .

١١/٥/٣ خصائص خدمة إضفاء الثقة في مواقع شبكة الأنترنت ومقوماتها

Characteristic of Web Trust Services

في السنوات الحديثة تزايدت التجارة الألكترونية عبر الأنترنت بشكل مذهل، ومع ذلك فإن ذلك قد يتم إعاقته وكبحه عن طريق تخوف المستهلك من عدم سرية معلومات المستهلك (على سبيل المثال سرية أرقام بطاقات الأئتمان). ولأغراض الأستجابة إلى تلك المخاوف فإن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA قد قاما بتطوير مجموعة من المبادئ والمعايير الخاصة بالتجارة الألكترونية مع العملاء والتي يشار إليها بمبادئ ومعايير الثقة في شبكة الأنترنت Web Trust Principles and Criteria .

إن خدمة الثقة بالشبكة Web Trust هي عبارة عن التصديق على تأكيد معين يؤكد للعملاء المحتملين بأن أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية قد قام بتقييم تطبيقات الأعمال بموقع الشبكة وإجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة بها لتحديد ما إذا كانت تتطابق مع المبادئ والمعايير الخاصة بالتجارة الألكترونية .

يقوم المراجع بخدمة إضفاء الثقة على المواقع بالشبكة Web Trust بهدف التحقق من أن أتمام العمليات التجارية بتلك المواقع تنفذ بشكل سليم ويتم أحترام خصوصية البيانات الخاصة بالعملاء حيث يتم توفير حماية كاملة لما يتم الحصول عليه من بيانات .

وفي حالة وجود إلتزام بمبادئ ومعايير خدمة إضفاء الثقة على المواقع بشبكة الأنترنت، فإنها تحصل على ختم الثقة الذي يعرض في أعلى الموقع، حيث يوضح الختم أن ذلك الموقع قد تم مراجعته بواسطة مراجع خارجي

مستقل مؤهل، ومن ثم فإن ذلك الختم يفيد أن الموقع أمن للعملاء لتنفيذ عمليات التجارة الألكترونية .

وقد عهد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لأحد الشركات المتخصصة في عالم شبكات المعلومات الدولية (Verisgn) والتي تقدم خدمات تأمين للمواقع التجارية بالقيام بالأتي :-

أ- وضع ختم الثقة على المواقع التجارية التي يتم اختبارها عن طريق المراجع الخارجي، بحيث إذا ما قام زوار المواقع التجارية بالضغط على مؤشر ذلك الختم فإن تلك الشركة سوف توصله بتقرير المراجع الذي يتضمن نتائج اختباراته ورأية في ذلك الموقع وما إذا كان يتم الألتزام بمبادئ ومعايير خدمة الثقة في الموقع.

ب- حماية خدمة تأكيد الثقة في الموقع بحيث لا تقوم مواقع أخرى على الشبكة بنسخ وتقليد ذلك الختم، حيث تقوم تلك الشركة المخصصة بالبحث عن أي موقع يضع ذلك الختم عبر شبكة المعلومات الدولية ثم تقوم بمقارنة قواعد البيانات التي لديها والمرتبطة بالمواقع التي تحصل على ذلك الختم بالفعل مع تلك المواقع التي توصلت إليها نتيجة البحث، بحيث يتم أخطار المجمع الأمريكي بأتخاذ إجراءات لازمة للتعامل مع ذلك الموقع في حالة إذا ما قام بنسخ وتقليد ذلك الختم.

ويتعين على المراجع الخارجي أن يجدد أختباراته لتلك المواقع التي حصلت على ختم الثقة لأغراض المحافظة على مصداقيتها بشكل مستمر ومتصل عن طريق تجديد أختياراته كل ثلاثة شهور على الأقل .

يمكن القول أن أبرز خصائص خدمة إضفاء الثقة في المواقع على شبكة الأنترنت ما يلي :-

١- أن خدمة إضفاء الثقة في الموقع تقدم تأكيداً إضافيا يتعلق بسلامة المعاملات التجارية ، ومدى وجود إجراءات محددة لحماية زائري ومستخدمي الموقع من الأستخدام غير المصرح به لبياناتهم الشخصية مقارنة بالمواقع التي لم تقدم لها تلك الخدمة .

فهي بالتحديد تقدم تفصيلا كافيا على إجراءات الخدمة المتبعة لتنفيذ المعاملات التجارية وحماية البيانات الخاصة بالعملاء .

٢- **أن ختم الثقة في الموقع التجاري بالشبكة يؤثر إيجابيا على استعداد الأفراد لشراء السلع والخدمات عبر المواقع التجارية على شبكة المعلومات الدولية، وذلك عند مقارنة المواقع التي تعرض ختم الثقة في الموقع مع المواقع التي تعرض فقط خلفية بسيطة عن طبيعة نشاط الشركة .**

٣- **أن خدمة إضفاء الثقة في الموقع لا توفر لزائري ومستخدمي المواقع التجارية توقع ضمان جودة السلع والخدمات المقدمة عبر المواقع.**

٤- **ينجم عن أداء تلك الخدمة وجود توقعات بين إدراك المستخدمين لخدمة إضفاء الثقة على المواقع التجارية وما ينتظرون من ورائها وبين حقيقة ما** تضمنه وتقدمه تلك الخدمة ، ويترتب على ذلك وجود تكلفة يتحملها المراجع الخارجي والموقع التجاري نفسه تنبع من عدم اقتناع العملاء بجودة السلع المقدمة عبر الموقع والناشئ عن فهمهم الخاطئ للجوانب التي تغطيها تلك الخدمة.

٥- إن تلك الخدمة تغطي عناصر محددة هي أختبار الخصوصية، وسلامة العمليات التجارية والأمن والأتاحة والإفصاح المفصل، كما أن تلك الخدمة لا تقدم ضمانا لجودة السلع والخدمات المباعة عبر المواقع التجارية.

٦- تتسم المشاكل القضائية التي يتعرض لها المراجع الخارجي نتيجة أداء خدمة التأكيد المرتبطة بإضفاء الثقة على المواقع بالشبكة أكثر تعقيداً من تلك التي يتعرض لها في ظل تقديم خدمات المراجعة التقليدية، ويرجع ذلك بسبب فجوة التوقعات الناشئة عن وجود اختلاف بين إدراك الأفراد للمسئوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي، وبين ما هو مسئول عنه بالفعل.

ففي تلك الخدمة قد يعتقد الأفراد أن المراجع الخارجي مسئولا عن التحقق من جودة السلع والخدمات المقدمة عبر شبكة المعلومات الدولية، ألا أن مسئوليته الحقيقية تنحصر في التحقق من مدى سلامة وامكانية الأعتماد على الإجراءات المتبعة لتنفيذ المعاملات التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية بطريقة آمنة.

٧- وكمحاولة لتدنية المخاطر القضائية المحتملة التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي نتيجة تقديمه تلك الخدمة، قدم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نموذج لخدمة إضفاء الثقة يتضمن عدة عناصر هي:-

١. تقرير المراجع لما إذا كان سيقدم خدمة إضفاء الثقة على المواقع أم لا، بناء على عدة عوامل :

أ- ضرورة أهتمام المراجع الخارجي بالعوامل التي قد تساعد على زيادة المخاطر القضائية مثل الحالة المالية لطالب الخدمة .

ب- ضرورة تقدير المراجع الخارجي لمقدار الخسائر التي قد تتسبب نتيجة وجود مساءلة قانونية .

ج- مقارنة المخاطر المتوقعة بالعائد المحقق من تلك الخدمة .

٢. ينـــبغي على المراجع الخارجي أن يلفت نظر مستخدمي المواقع التجارية لحـــدود خدمة إضفاء الثقة على المواقع وحقيقة ما تتضمنه ، وتتعلق تلك الخطوة بفجوة التوقعات. فعلى سبيل المثال يتعين مراعاة ما يلي :-

أ- إن خدمـــة إضفاء الثقة التي يقدمها المراجع لا تقدم ضماناً لجودة السلع والخدمات المقدمة عبر الموقع .

ب- إن خدمة إضفاء الثقة على الموقع لا توفر ضماناً بأن السعر الذي سيتم عـــلى أساســـه تنفيذ العملية التجارية هو السعر العادل للسلع والخدمات المقدمة عبر الموقع .

وينبغي عرض تلك الأمور على الموقع التجاري ذاته ، كما يجب أن ترفق بتقرير المراجع الخارجي .

٤/٥/١١ مبادئ ومعايير خدمات الثقة بموقع شبكة الأنترنت

Web Trust Principles and Criteria

يوضـــح الجدول رقم (٤/١١) مبادئ الثقة بالموقع وهي تتضمن مبادئ عامة تتســـم بأنها غيرفنية ومن السهل تفهمها، وهي تدرس كل نوع من مخاطر التجارة الألكـــترونية الـــتي ســـبق مناقشتها سابقاً، توفر معايير الثقة في الموقع إرشاد أكثر تحديـــداً عـــن كيفية الوفاء بتلك المبادئ. ويمكن أن تساعد تلك المعايير المنشأة في تقييـــم مدى التزامها بالمعايير كما انها توفر مجموعة ثابتة من المعايير للممارسين لأغراض استخدامها في أختبار وتقييم مواقع الشبكة **Web Sites**.

جدول رقم (١١/٢)

مبادئ الثقة في شبكة الأنترنت

الإفصاح عن تطبيقات الأعمال Business Practices Disclusure

تفصح المنشأة عن تطبيقات أعمالها عن الصفقات الألكترونية وتنفذ المعاملات طبقا لتطبيقات أعمالها المفصح عنها. حيث يتم الأفصاح عن الوقت اللازم لتنفيذ الطلبية، وطريقة التسليم وطرق السداد المتاحة، والجهات التي يمكن أن يتصل بها العميل عند ظهور أي مشكلة بالإضافة إلى الأفصاح عن الإجراءات المتبعة إذا ما رغب العميل في إلغاء الطلبية وأسترداد أمواله.

سلامة العملية Transaction integrity

تحتفظ المنشأة بإجراءات رقابة داخلية فعالة للتأكيد على أن أوامر العميل الموضوعة بأستخدام التجارة الألكترونية يتم أتمامها وإعداد المطالبة بها حسب المتفق عليه. فيجب أن تكون هناك وسائل رقابية كافية للتأكد من أن أوامر العملاء قد تم استيفائها بشكل كامل ودقيق، والتحقق من أن الطلبات الخاصة بالعملاء قد تم شحنها بالكميات المطلوب وفي الوقت المناسب.

حماية المعلومات Information Protection

تحتفظ المنشأة بإجراءات رقابة داخلية فعالة لتوفير تأكيد معقول بأن المعلومات السرية للعميل التي تم الحصول عليها كنتيجة للتجارة الألكترونية تم حمايتها من استخدامات غير مرتبطة بنشاط المنشأة.

فيجب أن يكون هناك ضمان من أن أستخدام البيانات الخاصة بالعملاء في حدود تنفيذ العمليات التجارية، وأن المواقع لديها إجراءات فعالة لحماية البيانات الخاصة بالعملاء من الاختبارات غير المصرح بها من قبل الغير، وأن هناك إجراءات رقابية لتأمين تحويل البيانات من العميل إلى الموقع عبر شبكة المعلومات الدولية.

كما يقدم الجدول رقم (١١/٣) أحد معايير الثقة في شبكة الأنترنت لكل مبدأ من تلك المبادئ كما يقدم أفصاحات توضيحية لأحد الشركات.

جدول رقم (١١/٣)

معايير مختارة للثقة في موقع الأنترنت لأحد المنشآت

أفصاحات تطبيقات الأعمال Business Practices Disclosures

المعيار	الأفصاح
١. تفصح المنشاة عن الشروط التي عن طريقها تقوم بتنيذ صفقات التجارة الالكترونية متضمنة ما يلي (بحيث لا يتم قصرها على الأتي):- • الأطار الزمني لشحن أوامر البضائع. • الأطار الزمني والعملية الخاصة بأخبار العملاء بالأوامر السابقة. • الطريقة العادية للتسليم متضمنة أختيارات العميل. • شروط السداد متضمنة أختيارات العميل. • سياسات أرتجاع المنتج.	• تتمثل سياسة المنشأة في شحن أوامر المخزون في اليوم التالي ،حوالي ٩٥% من الأوامر ثم شحنها خلال يوم واحد. • في تاريخ إعداد الأوامر، يعرف العملاء مدى إمكانية توافر البضائع . • يتم شحن البضائع بصفة عامة بأستخدام خدمة ups ليومين عند معدلات نمطية، أن خدمة التسليم الفوري تعتبر متاحة عند أعباء إضافية. • يتم تحميل بطاقة الائتمان للعميل عند زمن شحن البضائع المتوافرة. • تقدم المنشأة ضمان غير مشروط على كافة منتجاتها.

سلامة العملية Transaction Integrity

المعيار	إجراءات الرقابة الداخلية
١. تحتفظ المنشأة بإجراءات رقابة داخلية لتوفير تأكيد معقول بأن:- • كل أمر يتم فحصه من حيث الدقة والشمول . • يتم استلام أقرار إيجابي من العميل قبل معالجة وتشغيل الأمر .	• أن يقوم نطاق إدخال الأمر بالمنشأة أتوماتيكياً بأختبار كل أمر من حيث الدقة والشمول. • يتم تخزين كافة المعلومات بأمر العميل في سلة وعندما ينتهي العميل من الشراء، يتم رصد محتويات تلك السلة، ويقوم العميل بالضغط على نعم لقبول الأمر.

حماية المعلومات Information Protection	
المعيار	إجراءات الرقابة الداخلية
١. تحتفظ المنشأة بإجراءات رقابة داخلية رئيسـية لحمايـة تحويـل المعلومات السرية للعميل عبر الأنترنت من متلقين غير مستهدفين.	• يـتم حمايـة المعلومات السرية للعميل أثـناء الـتحويل عـن طريق تكنولوجيا التشفير. • تقـوم الشـركة بتسجيل أسمها السائد وعـنوان الأنـترنت، بحيـث يكون ذلك العنوان فريد من نوعة. • أن تكون صفحة موقع شبكة الشركة لها شـهادة رقميـة بأنـه يمكـن أختبارها بأستخدام تجهيزات نموذجية للمتصفح. • أن يقـوم المـلف الرئيسي لموقع شبكة المنشـأة بتحديث وفحص الموقع يوميا لضمان عدم وجود مضمون غير صحيح أو عـدم إحـداث أيـة إضـافات فـي الفراغات.

١١/٥/٥ عملية التأكيد لاضفاء الثقة في مواقع شبكة الأنترنت

The Assurance Process for Web Trust

من أجل الحصول على ختم التأكيد بما يفيد الثقة في الشبكة **Web Trust Seal of Assurance** يجب على المنشأة أن تفي بمبادئ الثقة في الشبكة كما تم قياسها عن طريق معايير الثقة في الشبكة بالإضافة إلى الأرتباط بأحد المحاسبين القانونيين المرخص له من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتوفير خدمة إبداء الثقة في الشبكة أو موقع الأنترنت. بوجه عام فإن تلك الخدمة سوف تغطي فترة من ثلاثة أشهر فأكثر. ومتى تم الحصول على ختم الثقة والتأكيد في الشبكة فإن المنشأة يمكن لها أن تعرض ذلك على موقع الشبكة بشرط أن يتم تحديث فحص التأكيد بشكل دوري منتظم وأن تخطر المنشأة المحاسب الممارس بأي تغيرات جوهرية في سياسات وتطبيقات أنشطتها وعملياتها ونظم الرقابة الداخلية ذات الصلة .

إن التوقيع بضمان الثقة في الشبكة للمنشأة يمكن إدارته والتحكم فيه عن طريق تنظيم خدمى يمثل طرف ثالث محل ثقة (وهو ما يطلق عليه مدير الختم **Seal Manager**) فإذا ما أستلمت المنشأة تقرير غير متحفظ فإن المحاسب الممارس يخطر مدير الختم بأن ذلك الختم يمكن أن يتم عرضه على موقع شبكة المنشأة بالأنترنت وتقديم تاريخ الأنتهاء . فإذا لم يتم إستلام الإخطار بالتجديد فإن الترخيص بعرض الختم ينتهي في تاريخ الصلاحية وسوف يقوم مدير الختم بإزالة خاتم الترخيص بالعرض . ويمكن التحقق من الختم الذي تم عرضه في موقع الشبكة عن طريق الضغط على المفتاح المحدد له ، والذي يعرض شهادة رقمية بالترخيص الذى يضفى الثقة فى الموقع على شبكة الانترنت .

عموما يتم أداء خدمة التأكيد المرتبطة باضفاء الثقة في الشبكة على أنها عملية فحص تخضع لمعايير ابداء الرأي والتصديق **Attestation Standards**(١).

فعند فحص موقع الشبكة للمنشأة فإن المحاسب الممارس قد يستخدم الإرشاد الذي تتضمنه معايير ابداء الرأى رقمى(١)،(٢) (SSAE-1, SSAE-2)، ولجنة تريدواى إطار عمل متكامل للرقابة الداخلية ،وفي ذلك الفحص يقوم الممارس بالتعبير عن رأي إيجابي بأن عرض التأكيدات يتطابق مع مبادئ ومعايير الثقة في الشبكة الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

يقدم الشكل رقم (١١/٧) تأكيدات الإدارة لإحدى المنشآت الخاصة بموقع شبكة الأنترنت، حيث يلاحظ أن تلك التأكيدات تهتم بثلاثة أنواع من المبادئ، ويتم توقيع تقرير تأكيدات الإدارة عن طريق رئيس مجلس الإدارة والمدير المالي.

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى:-

- د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ظل عالم متغير، موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢.

شكل رقم (١١/٧)

تأكيدات الإدارة لموقع الشبكة لإحدى الشركات

شـــركة ـــــــــ عـــلى موقـــع الشـــبكة لأغـــراض التجارة الألكترونية عند ـــــــــ تؤكد على الآتي:-

- قمـــنا بالإفصاح عن تطبيقات أعمالنا ونشاطنا المرتبطة بالتجارة الألكترونية. ونفذنا الصفقات والمعاملات وفقاً لتطبيقات الأعمال المفصح عنها.
- قمنا بالأحتفاظ بنظم رقابة داخلية فعالة لأغراض توفير تأكيد معقول بأن أوامر العملاء الموضوعة بأستخدام التجارة الألكترونية قد تم أتمامها وعمل المطالبة بها حسب المتفق عليه.
- قمـــنا بالأحـــتفاظ بنظم رقابة داخلية فعالة لتوفير تأكيد معقول بأن المعلومات السرية للعميل التي تم الحصول عليها نتيجة للتجارة الألكترونية قد تم حمايتها من أستخدامات غير مرتبطة بأعمالنا.

أثـــناء الفترة من أول يناير عام ٢٠٠٠ حتى ٣١ مارس ٢٠٠٠ طبقاً لمبادئ ومعاييـــر الـــثقة فـــي الشـــبكة الصـــادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

رئيس مجلس الإدارة ....

المدير المالي ....

ويتضـــمن الشـــكل رقم (٨/١١) تقرير غير متحفظ عن تلك التأكيدات ، حيـــث تنص الفقرة الأولى من تقرير المراجع غير المتحفظ على أن التأكيدات قد تم فحصها وأن الإدارة تعتبر مسئولة عن التأكيدات كما تنص الفقرة الثانية عـــلى الخطوات الأربعة التي يتم أتباعها لأتمام فحص تأكيدات الإدارة ، على وجه التحديد فإن المراجع يذكر انه : (١) قد حصل على فهم بتطبيقات أنشطة الـــتجارة الألكترونية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها على تشغيل صفقات الـــتجارة الألكترونية وحماية المعلومات السرية للعميل ، (٢) قد أختير انتقائيا العمـــليات المـــنفذة طبقا للتطبيقات المفصح عنها ، (٣) قد أختبر وقام بتقييم الفعاليـــة التشـــغيلية لنظم الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى (٤) أداء إجراءات أخـــرى رآهـــا ضـــرورية . توفر فقرة الرأي رأي المراجع غير متحفظ عن تأكيدات إدارة الشركة .

شكل رقم (١١/٨)

تقرير فحص غير متحفظ على موقع الشبكة لاحدى الشركات

إلى إدارة شركة ________

قمنا بفحص التأكيد المقدم عن طريق إدارة شركة ______ الموضح على موقع شبكة الأنترنت لأغراض التجارة الالكترونية (رقم الموقع) أثناء الفترة من أول يناير ٢٠٠٠ حتى ٣١ مارس ٢٠٠٠ والذي يؤكد على أن الشركة قد :-

- أفصحت على تطبيقات أعمالها لأغراض معاملات التجارة الألكترونية ونفذت المعاملات طبقاً لتلك التطبيقات المفصح عنها.
- احتفظت بنظم رقابة داخلية فعالة من أجل توفير تأكيد معقول بأن أوامر العميل التي تم وضعها بأستخدام التجارة الألكترونية قد تم أتمامها وإعداد المطالبة عنها طبقاً للمتفق عليه.
- احتفظت بنظم رقابة داخلية فعالة لتوفير تأكيد معقول بأن المعلومات السرية للعميل التي تم الحصول عليها نتيجة للتجارة الألكترونية قد تم حمايتها من أستخدامات غير مرتبطة بأعمال الشركة.

وذلك تطبيقاً لمبادئ ومعايير الثقة بالشبكة الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين . إن إدارة الشركة تعتبر مسئولة عن تأكيداتها ، ومسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رأي عن تأكيد الإدارة تأسيساً على فحصنا .

تم فحصنا طبقاً للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي فحصنا للحصول على تأكيد معقول بأن تأكيدات الإدارة لم تحرف جوهرياً.وقد تضمن فحصنا (١) الحصول على فهم بتطبيقات أعمال التجارة الألكترونية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها على تشغيل صفقات ومعاملات التجارة الألكترونية وحماية المعلومات السرية ذات الصلة بالعميل ، (٢) الاختيار الأنتقائي للمعاملات المنفذه طبقاً للتطبيقات المفصح

عنها . (٣) أختبار وتقييم الفعالية التشغيلية لنظم الرقابة ، بالإضافة إلى (٤) أداء إجراءات أخرى نعتبرها ضرورية في الظروف المحيطة .

بسبب القيود الكامنة لنظم الرقابة الداخلية ، فقد تحدث الأخطاء أو الغش ولا يتم اكتشافها ، قد نتعرض أيضا توقعات أي تقييم لنظم الرقابة الداخلية للفترات المستقبلة إلى مخاطر أن تلك النظم قد تصبح غير كافية بسبب وجود تغيرات في الظروف أو أن درجة الألتزام بالسياسات والإجراءات قد تنخفض .

في رأينا ، أن التأكيد المقدم من إدارة الشركة عن الفترة من أول يناير ٢٠٠٠ حتى ٣١ مارس ٢٠٠٠ قد تم عرضه بعدالة في كافة النواحي الهامة تأسيسا على مبادئ ومعايير الثقة في الشبكة.

يوفر ختم التأكيد الثقة في الشبكة على موقع شبكة الأنترنت للشركة لأغراض التجارة الألكترونية تمثيل رمزي لمحتويات ذلك التقرير وهو ليس الهدف منه أن يتم تأويله لتحديث ذلك التقرير أو لتقييم أي تأكيد إضافي .

لن يتضمن ذلك التقرير أي تأكيد عن جودة المنتجات للشركة أو مدى مناسبتها لأغراض مستهدفة لأي عميل .

اسم وتوقيع المراجع

التاريخ : ../../....

فهرس

المراجعة للأغراض المختلفة

رقم الايداع

٢٠٠٣/٢٥٣٢

الترقيم الدولى

I.S.B.N

أ.د. أمين السيد احمد لطفى

٣٦ ش شريف – القاهرة

تم الطبع لدى



حمدى سلامة وشركاه
٢ ش الخبز - التعاون - فيصل
ت : ٣٨٤٩٤٨٤